

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

DE LA
Réforme des Droits d'Enregistrement

au point de vue

DE LA CONSTITUTION D'USUFRUIT

(Loi du 25 Février 1901)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le samedi 6 juin 1908 à 2 heures 1/2

PAR

Robert JULLIANY

Président : M. JACQUELIN, professeur

*Suffragants { MM. DESCHAMPS, professeur
WAHL, agrégé*

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1908

De la Réforme des Droits d'Enregistrement

au point de vue

de la Constitution d'usufruit

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

DE LA
Réforme des Droits d'Enregistrement

au point de vue

DE LA CONSTITUTION D'USUFRUIT

(Loi du 25 Février 1901)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le samedi 6 juin 1908 à 2 heures 1/2

PAR

Robert JULLIANY

Président : M. JACQUELIN, *professeur*
Suffragants { MM. DESCHAMPS, *professeur*
WAHL, *agrégé*

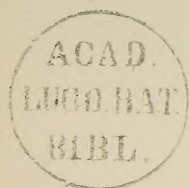
PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1908





Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555823_0057

De la réforme des droits d'enregistrement

au point de vue

de la constitution d'usufruit

(Loi du 25 février 1901)

INTRODUCTION

La loi fondamentale sur l'Enregistrement, en date du 22 Frimaire an VII, a succédé à une législation obscure et incomplète : celle de l'ancien régime. Elle a simplifié les règles antérieures et elle les a remplacées par des textes plus précis. On peut dire que tout y est net et bien ordonné, et qu'elle peut supporter sans désavantage la comparaison avec les plus parfaites des lois modernes. De même que le Code Civil, elle procède directement du Droit Coutumier, et, comme lui, elle a cherché à adapter la jurisprudence d'autrefois aux exigences de la loi nouvelle ; elle a su s'inspirer des données de la science éco-

nomique de cette époque ; la preuve en est que la plupart des principes qu'elle a formulés sont encore debout ; c'est le témoignage le plus évident du soin et de la conscience avec lesquels cette loi avait été rédigée. On a pu assurément critiquer telle ou telle de ses dispositions, lui reprocher la rigueur de ses délais, de ses pénalités et de ses procédés de perception. Mais ses adversaires les plus passionnés ont dû reconnaître que, telle qu'elle est, elle demeure le chef-d'œuvre de notre législation financière.

Cette loi est cependant déparée par certains défauts ; si, dans ses grandes lignes, elle mérite notre admiration, la critique trouve néanmoins prise sur elle à l'occasion de telle ou telle de ses prescriptions.

Il est certain, d'abord, que la loi de Frimaire a méconnu les règles de la justice et de la répartition des charges entre les contribuables, en prélevant les droits de mutation par décès sur l'actif apparent, sans déduction des charges. De cette manière, la même valeur pouvait être taxée à la fois dans deux successions : à l'actif de l'hérédité du créancier et également dans celle de l'emprunteur ; l'Etat recevait ainsi des deux côtés. De là, de nombreuses protestations de la part des jurisconsultes et des économistes. La loi du 25 février 1901 seule a mis fin à cette injustice.

Un autre sujet de critique concernait le régime très rigoureux auquel la loi de Frimaire assujettit la transmission de la nue propriété et de l'usufruit.

A quelque époque qu'il soit transmis, l'usufruit est, dans le système de Frimaire, estimé à la moitié de l'objet sur lequel il porte, et la nue-propriété est taxée comme le serait la pleine propriété. Il y avait là une autre iniquité que la loi du 25 février 1901 a fait disparaître.

Les raisons qui avaient poussé le législateur à adopter une pareille conception étaient les suivantes : d'une part, les chiffres invariables arrêtés pour les évaluations de l'usufruit et de la propriété montrent que les rédacteurs de la loi jugeaient qu'ils n'avaient aucun moyen d'apprécier les chances de durée de la jouissance de l'usufruitier. En outre, ils ont, sans doute, considéré que, si la nue-propriété ne confère actuellement qu'un avantage peu utile à celui qui en est attributaire, elle n'en constitue pas moins un espoir certain qui lui permet d'attendre sûrement la pleine propriété. Rationnellement, un semblable raisonnement devrait conduire à admettre que le paiement serait fractionné en deux termes, la fraction afférente à l'usufruit ne devant être versée que le jour où cet usufruit se réunirait à la propriété. Mais le législateur de l'an VII a été dominé par une autre préoccupation : étant donné que le nu-propriétaire aura un jour la propriété complète, et qu'il sera alors débiteur vis-à-vis du Trésor d'un droit calculé sur la valeur du bien, il importe peu qu'il acquitte cette taxe immédiatement ou que le paiement en soit différé ; seulement, comme l'échelonnement des droits pourrait en

compromettre le recouvrement, il a paru infiniment plus sage, plus commode et plus prudent d'exiger immédiatement l'acquittement de la somme intégrale « L'ancienne règle était présentée comme un moyen d'éviter la fraude; on craignait que la mutation de l'usufruit au profit du nu-propriétaire n'échappât au droit, et on prétendait percevoir ce droit par anticipation en traitant le nu-propriétaire comme s'il était plein propriétaire » (Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome 1, 1902, n° 33).

Un semblable système était des plus défectueux; il était fondé sur des arguments contestables. Le premier, tiré de l'insuffisance des moyens de calcul, est aujourd'hui condamné par les progrès de la science, qui ont permis d'établir des tables de mortalité, grâce auxquelles les Compagnies d'assurance sont en mesure de déterminer à toute époque la valeur probable d'un usufruit. Quant à la raison tirée de la vocation du nu-propriétaire à l'entière propriété, elle permettait de justifier des perceptions exagérées. Il n'est pas besoin d'être rompu à la pratique des affaires pour comprendre que, lorsque le fisc réclamait au nu-propriétaire le montant des droits dus pour la transmission de la propriété totale, il se montrait trop exigeant. En effet, la nue-propriété ne présente aucune valeur effective, et c'est seulement le jour où ce titre nu deviendra utile à son possesseur en se complétant par l'adjonction de l'usufruit, que la perception du droit sur la pleine propriété apparaîtra équitable et légitime. Or, pendant l'intervalle, le Tré-

sur a bénéficié d'intérêts qui ne lui étaient pas dus ; il y avait donc là un abus manifeste, d'autant plus criant que, lors de la division de la propriété transmise, le droit d'enregistrement est perçu immédiatement sur une valeur égale à une fois et demie celle de la propriété. La loi du 25 février 1901 a réalisé sur ce point une juste réforme, dont nous allons entreprendre l'étude.

Ce travail sera divisé en quatre parties :

Première partie : Constitution de l'usufruit et de la nue-propriété, droits exigibles lors du démembrement.

Deuxième partie : Transmission successive de l'usufruit et de la nue-propriété pendant le démembrement.

Troisième partie : Droits exigibles lors de la réunion de l'usufruit à la nue-propriété et de la nue-propriété à l'usufruit.

Quatrième partie, justifications relatives au nouveau mode d'évaluation de l'usufruit.

PREMIERE PARTIE

Constitution de l'usufruit et de la nue-propriété Droits exigibles lors du démembrement.

Sous l'empire du droit féodal, les transmissions d'usufruit n'étaient assujetties à aucun droit. « Il n'est point dû de droits féodaux pour vente d'usufruit ; c'est la disposition du droit commun, non pas que l'usufruit ne doive être mis au rang des immeubles, mais parce qu'il n'y a point de mutation de vassal à ce sujet » ; (Pocquet de Livonnière, *Traité des fiefs*, liv. III, chap. 6, section 3). L'usufruitier n'était pas considéré comme un véritable possesseur. Sous la législation royale du centième denier, qui remonte au xvi^e et au xviii^e siècles, l'usufruit fut, au contraire, complètement assimilé, au point de vue de la perception des droits, à la propriété (Bosquet, *Dictionnaire raisonné des domaines et des droits domaniaux*, 1782, 2 vol.) Lorsque l'usufruit était démembre de la propriété, le titulaire de l'usufruit acquittait le droit, soit sur le prix, soit sur le capital au denier dix du revenu de l'immeuble, selon que la transmission s'opérait à titre onéreux ou à titre gratuit (Bos-

quet, *Loc. cit.*, v° *Usufruit*, n° 5). Quand l'usufruit cessait naturellement, il n'y avait lieu à aucun droit, mais la-consolidation anticipée donnait ouverture à l'impôt, sans distinction suivant qu'elle résultait d'une vente ou d'une donation. Quant à la nue-propriété, elle subissait l'impôt comme la propriété entière, soit à l'époque du démembrement, soit lors des mutations successives. Toutefois ce principe ne recevait sa pleine application que pour les mutations par succession, donation ou legs, car, dans les ventes, le droit était toujours perçu sur le prix, que les parties avaient naturellement fixé d'après la seule valeur de la nue-propriété (Bosquet, *loc. cit.*, n°s 3, 7 et 12).

Sous l'empire de la loi du 22 Frim., an VII, les règles de la perception étaient contenues dans les art. 14, n° 11, et 15, n°s 6, 7 et 8. D'après ces textes, au moment où l'usufruit est séparé de la propriété, le nu-propriétaire acquittait le droit de mutation sur la valeur entière, moyennant quoi la réunion ultérieure s'opérait sans paiement d'un nouveau droit. D'autre part, les mutations successives de la nue-propriété, pendant le démembrement, ne donnaient ouverture au droit que sur la valeur de cette nue-propriété seulement. Enfin, l'usufruit supportait l'impôt sur sa valeur, tant au moment du démembrement que pour ses mutations successives, jusqu'à son extinction.

Cette législation n'était simple qu'en apparence. Par suite de l'insuffisance des textes et des variations de la

jurisprudence, les règles de perception relatives à la nue-propriété et à l'usufruit étaient incontestablement, de toutes les parties de notre droit fiscal, celle qui présentait le plus de contradictions au point de vue tant du Trésor que des contribuables. Un exposé très clair de cette législation est contenu dans la note annexée au projet de loi sur la réforme du régime fiscal de l'usufruit, dont le gouvernement saisit la Chambre des députés, le 20 mars 1880. D'après cette note, les règles d'évaluation étaient les suivantes :

1° En cas de démembrement à titre onéreux, il fallait distinguer suivant que le démembrement s'opérait par vente, échange ou partage. En cas de vente, la nue-propriété étant cédée à un acquéreur et l'usufruit à un autre acquéreur, moyennant des prix distincts, l'acquéreur de l'usufruit payait l'impôt sur la valeur de la jouissance représentée par le prix stipulé à sa charge. Mais le droit dû par l'acquéreur de la nue-propriété était dû seulement sur le prix de cette nue-propriété, sans rien ajouter pour l'expectative de l'usufruit. C'était rationnel, car l'acquéreur de la nue-propriété avait tenu compte évidemment, dans son opération, de la certitude de recueillir ultérieurement la jouissance. Or, la valeur de cette expectative est représentée au jour de l'aliénation par le prix payé au vendeur ; donc, en acquittant l'impôt sur ce prix, l'acquéreur l'a payé sur tout ce qu'il achète ; il n'y a pas de raison pour l'exiger sur d'autres valeurs. On n'aperçoit pas de différence juridique

entre l'opération précédente et celle par laquelle le vendeur, au lieu de céder l'usufruit à une personne autre que l'acheteur de la nue-propriété, en fait réserve à son profit personnel. Le prix que doit payer cet acheteur ne représente également que la valeur de l'objet transmis, et l'impôt ne devrait pas être liquidé sur une somme différente. C'est en effet ce qui se produit pour les ventes d'objets mobiliers contenant une réserve d'usufruit au profit du vendeur. Mais les ventes d'immeubles intervenues dans ces conditions étaient régies par la disposition spéciale de l'art. 15, n° 6, de la loi du 22 Frimaire an VII, ainsi conçu : « Si l'usufruit est réservé par le vendeur, il sera évalué à la moitié de tout ce qui forme le prix du contrat et le droit sera perçu sur le total ».

On ajoutait donc au prix stipulé la moitié de son montant, et on percevait le droit de vente sur le total. — Telles étaient deux hypothèses, différentes au point de vue du vendeur, mais absolument identiques au regard de l'acquéreur de la nue-propriété ; et cependant la loi fiscale traitait différemment ce dernier dans les deux cas. Sans doute, si l'usufruit vient à se réunir à la nue-propriété autrement que par la mort de l'usufruitier, la différence de traitement disparaît, en ce sens que l'acquéreur de la nue-propriété, en vertu du contrat qui avait transmis à deux personnes distinctes la nue-propriété et l'usufruit, devra acquitter un droit de mutation, tandis que, dans la seconde hypothèse, il n'aura rien à

déboursier, par suite du paiement anticipé effectué au Trésor. Mais il est possible que l'usufruit vienne à s'éteindre par l'effet d'une cause naturelle, comme le décès de l'usufruitier ou l'expiration du terme ; or, d'après la jurisprudence, des événements de ce genre ne donnaient pas ouverture à un droit, et, dès lors, le nu-propriétaire, dans cette circonstance, acquérait la pleine propriété, bien que n'ayant versé l'impôt que sur la valeur de la nue-propriété. Il y avait donc un défaut d'équilibre et de justice avec la situation de l'acquéreur de la seconde espèce, qui avait payé le droit sur la valeur entière de la propriété.

Comment justifier cette différence et cette addition de la moitié à ajouter au prix représentant la valeur de l'usufruit, pour l'acquéreur de la nue-propriété ? On disait assez souvent que la loi avait voulu faire payer d'avance à cet acheteur le droit sur l'usufruit. Mais le véritable motif était que la loi de Frimaire avait trouvé cette règle dans l'ancien droit, où elle avait été établie contre toute logique juridique et en vue de prévenir un genre particulier de fraude. Le législateur redoutait que les parties, qui rédigeaient le contrat en y insérant la clause de réserve d'usufruit, ne détruisent par une contre-lettre l'effet de cette clause ; puis, au moyen d'une renonciation du vendeur présentée comme pure et simple, l'acheteur aurait acquis, sans déboursier un nouveau droit de mutation, la pleine propriété du fonds.

En ce qui concerne l'échange et le partage, qui sont

encore deux moyens fréquents d'opérer le démembrement de la pleine propriété, une autre anomalie pouvait être relevée dans les règles de perception. Un propriétaire peut échanger la nue-propriété de son bien avec une personne et l'usufruit avec une autre, ou bien échanger seulement la nue-propriété en se réservant l'usufruit. C'est alors que la détermination, pour la perception de l'impôt, de la valeur de la nue-propriété transmise, prêtait à la critique. Dans cette convention, en effet, on ne rencontre plus un prix correspondant à la nue-propriété, et, d'autre part, la loi fiscale ne contient, relativement aux échanges avec réserve d'usufruit, aucune disposition analogue à celle qui existe pour les ventes. On se trouve en présence de deux principes, décidant, l'un au sujet des meubles, que le droit est dû sur le prix, ou, à défaut de prix, sur l'évaluation de l'objet cédé ; et l'autre, relativement aux immeubles, que la valeur est déterminée par le revenu annuel, multiplié par 20. Les textes ne comportant aucune distinction, il en résulte que la nue-propriété de l'objet mobilier échangé est estimée d'après la valeur réelle, déduction faite de la valeur de l'usufruit, tandis que la nue-propriété de l'immeuble est déterminée, comme la pleine propriété, par la capitalisation au denier 20. C'était là encore une anomalie de la législation de Frimaire, dont on n'avait pu trouver aucune explication satisfaisante.

Au cas où la nue-propriété était transmise à titre gratuit entre vifs ou par décès, elle était, quant au traite-

ment fiscal, entièrement assimilée à la pleine propriété ; par suite, elle supportait l'impôt de mutation sur la valeur entière des biens meubles, et, s'il s'agissait d'un immeuble, sur la capitalisation de son revenu par 20 ou par 25, suivant que l'immeuble était rural ou urbain. D'autre part, l'usufruit était, dans la même hypothèse, taxé distinctement sur une valeur fixée à la moitié de celle des biens meubles, ou sur le revenu des immeubles capitalisés par dix ou par 12, 50 (Lois du 22 Frim. an VII, art. 14, n° 9, et 15, n° 8, et du 21 juin 1875, art. 2).

En résumé, le régime organisé par la loi du 22 Frimaire, an VII, pour la perception des droits d'enregistrement sur les transmissions d'usufruit et de nue-propiété, aboutissait à des conséquences contraires à la justice et trop favorables au Trésor. D'abord, la valeur de l'usufruit était uniformément fixée pour la perception à la moitié de la pleine propriété, sans avoir égard à l'âge de l'usufruitier. Quant à la nue-propiété, elle était diversement estimée suivant les cas, mais toujours au-dessus de sa valeur réelle. Celle-ci n'était maintenue qu'en cas de vente de la nue-propiété et de l'usufruit à deux personnes distinctes ; mais elle était estimée à une fois et demie sa valeur, quand le vendeur, en l'aliénant, se réservait l'usufruit, et à deux fois sa valeur, lorsqu'elle était constituée par un échange ou par un acte à titre gratuit.

L'administration s'était rendu compte de ces inconvénients, qui n'étaient pas de nature à faciliter le recouvre-

ment de l'impôt, et qui, en outre, lésaient manifestement le contribuable. Dès 1880, l'Administration avait fait présenter par le gouvernement un projet de loi qui devait unifier la perception, la rendre plus équitable, et supprimer du même coup toutes les difficultés de recouvrement. Le système proposé s'appuyait essentiellement sur le principe que la nue-propriété et l'usufruit doivent supporter l'impôt, lors de leurs transmissions successives, sur leur valeur véritable. Dès lors, la taxe devait varier selon la plus-value ou selon la décroissance que ces deux démembrements sont appelés à recevoir du cours des temps. Le nu-propriétaire, dans ce système, paie un droit d'autant plus réduit que l'usufruit à une plus longue durée probable. Mais l'impôt, pour le nu-propriétaire, augmente à mesure que l'usufruit approche de son terme, jusqu'à ce qu'il ait atteint, par l'expiration de l'usufruit, la valeur de la pleine propriété. En outre, en acquittant la taxe ainsi organisée, le nu-propriétaire acquiert le droit de réunir l'usufruit gratuitement, lorsque cet usufruit s'éteindra par l'expiration du terme qui lui avait été assigné lors de sa constitution. C'est seulement quand le nu-propriétaire acquerra l'usufruit avant cette époque, par le résultat d'une renonciation, d'une cession ou d'un acte translatif quelconque, qu'il devra payer le droit de mutation sur la valeur de l'usufruit au jour de sa réunion anticipée (*J. de l'Enr.*, 21312).

Ce projet rompait avec toutes les traditions de notre

législation fiscale. Il offrait deux avantages, contenus dans un double principe : 1° perception immédiate, lors du démembrement de la propriété, de la totalité du droit applicable à la pleine propriété, en sorte que l'Etat n'a pas à attendre, pour recouvrer la totalité de l'impôt qui lui est dû ; 2° répartition immédiate de l'impôt entre le nu-propriétaire et l'usufruitier, au prorata de la valeur respective des droits de chacun. Les deux droits réunis doivent égaler le droit de mutation sur la pleine propriété. Ce projet se rattachait à la tradition romaine, en ce qui concerne le mode adopté pour déterminer exactement, au jour de la transmission, la valeur respective de l'usufruit et de la nue-propriété. Il s'agit, en somme, de savoir pour quelle fraction l'usufruit entre dans la valeur entière de l'objet. La loi romaine sur la *vice-sima hereditatium* avait adopté le système suivant (Cagnat, *Les impôts indirects chez les Romains*, 1882, pp. 175-226 ; Vigié, *Rev. gén. de droit*, 1881, pp. 101-130) : La durée probable de la vie de l'usufruitier est de trente ans, s'il est âgé de moins de trente ans ; s'il a de trente à soixante ans, il lui reste à vivre un nombre d'années égal à la différence entre soixante ans et son âge actuel. S'il a plus de soixante ans, il ne lui reste plus que cinq années à vivre. Le projet de 1880, s'inspirant d'une idée analogue, décidait que, abstraction faite des transmissions à titre onéreux, où la valeur de la nue-propriété et de l'usufruit sera déterminée, pour la perception du droit, par le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital, la même valeur serait estimée

de la manière suivante pour les échanges et pour les transmissions entre vifs à titre gratuit ou par décès : si l'usufruitier a moins de 20 ans révolus, l'usufruit est estimé aux $7/10^{\text{es}}$ et la nue-propriété aux $3/10^{\text{es}}$ de la propriété entière, telle qu'elle doit être évaluée d'après les règles sur l'enregistrement. Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété de $1/10^{\text{o}}$ par période de 10 ans, sans fraction. A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à $1/10^{\text{o}}$ pour l'usufruit et à $9/10^{\text{o}}$ pour la nue-propriété. L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux $2/10^{\text{es}}$ de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans, de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

Avec cette modification, l'impôt devait se trouver en rapport à peu près constant avec la valeur transmise. En même temps, les difficultés de perception relatives à la réunion de l'usufruit disparaissaient, puisque toute réunion de l'usufruit disparaissaient, puisque toute anticipée était tarifée suivant la valeur de l'usufruit au jour de la mutation, sans que l'on eût à rechercher comment le démembrement s'était effectué. Seulement, comme, d'après les calculs de la Commission, la modification aboutissait à priver le Trésor d'une somme annuelle évaluée à 8 ou 9 millions, la réforme fut indéfiniment ajournée.

Le projet fut repris, par la suite, et une Commission extra-parlementaire, présidée par M. Boulanger, Sénateur, fut chargée par M. Tirard, ministre des Finances,

de déterminer les bases et les conditions d'application de la réforme. Ce projet fut déposé le 27 mars 1888 sur le bureau de la Chambre ; mais il ne fut pas discuté avant la fin de la législature ; il fut repris par le nouveau ministre des Finances, M. Rouvier, le 28 nov. 1889, et renvoyé à l'examen d'une Commission spéciale, dont le rapporteur, M. Emile Jamais, termina son travail le 27 mars 1890 (Rapport de M. E. Jamais, Doc. Parl. n° 495). Il concluait à l'adoption du système élaboré par le gouvernement sur tous les points principaux. L'ensemble du projet fut voté dans la séance du 12 mars 1891 (*J. O.* du 12 mars, p. 585 et s.)

M. E. Jamais, ayant été appelé au poste de sous-secrétaire d'Etat aux Colonies, fut remplacé comme rapporteur par M. Boudenoot ; celui-ci déposa, au nom de la Commission, un rapport supplémentaire le 4 juillet 1892. M. Boudenoot ne faisait que reproduire purement et simplement la réforme sur laquelle le gouvernement avait déjà, en 1880, attiré l'attention du Parlement. Un autre député, M. Dupuy-Dutemps, insistait sur la nécessité d'organiser dans des conditions plus équitables et plus rationnelles la perception des droits applicables aux mutations de nue-proprieté et d'usufruit ; mais, cette fois encore, les pouvoirs de la Chambre expirèrent avant que les travaux dont il s'agit pussent être discutés.

Le 8 février 1894, le ministre des Finances, M. Burdeau, présenta un nouveau projet qui contenait des règles permettant de fixer d'une manière plus équitable la

détermination de la valeur imposable de l'usufruit et de la nue-propriété (*J. O. Annexe*, n° 350). Une Commission fut encore désignée pour examiner ce projet, ainsi que les propositions analogues, déposées par MM. Dupuy-Dutemps et Merlou, le 25 nov. 1892, et par M. Boudenoot le 30 du même mois. Mais le projet aboutissait, d'après les évaluations formulées, à une perte annuelle de 16 millions ; aussi M. Poincaré le reprit en sous-œuvre en juillet 1894, en ayant soin de relever le tarif de certains droits de succession, dont une revision était parallèlement poursuivie. M. Poincaré avait incorporé l'ensemble des réformes au projet de budget pour l'exercice 1895, et le but depuis longtemps poursuivi allait être atteint, lorsque la démission du cabinet, le 27 janvier 1895, vint retarder la réforme. Le nouveau ministre des Finances, M. Ribot, ne maintint pas dans la loi des finances les innovations projetées en matière de succession et d'usufruit. Un second rapport fut présenté à la Chambre le 22 octobre 1895, et la Chambre aborda l'examen du projet le 14 novembre de la même année. Le projet fut voté le 22 novembre 1895 par la Chambre, et déposé sur le bureau du Sénat le 25 du même mois. La discussion s'ouvrit au Sénat, après le rapport de M. Cordelet, en date du 9 juillet 1896 (*J. O. Annexe*, n° 171) les 3 et 7 février 1898. Enfin, la réforme fut rattachée, après ces discussions approfondies, à la loi de Finance de l'exercice 1901 (Projet de loi du budget de 1901, Exposé des motifs, p. 41, et texte p. 93).

On peut citer, au cours de l'examen, qui commença

à la Chambre le 15 nov. 1900 (*J. O.* du 16, p. 2065 et s.), un amendement de M. Gervaise, dont l'objet était de reporter à l'expiration de l'usufruit le paiement des droits dus par le nu-propriétaire. Le 19 nov. 1900, l'ensemble du projet fut voté par la Chambre à une forte majorité (*J. O.* du 20 nov. 1900, *Déb. Parl.*, p. 2143, col. 3).

La Commission du Sénat accepta purement et simplement le texte adopté par la Chambre. La discussion au Sénat se poursuivit du 15 au 29 janv. 1901. L'ensemble du projet fut voté par le Sénat le 29 janv. 1901, par 178 voix contre 87, et revint à la Chambre le 22 févr. 1901. La discussion mit en lumière les inconvénients qu'il y aurait eu à maintenir les anciennes règles de perception. L'évaluation à forfait de l'usufruit à la moitié de la nue-propriété était, la plupart du temps, contraire à la réalité des faits ; il est évident que la valeur de l'usufruit et, par suite, celle de la nue-propriété varient avec la durée probable de l'usufruit. Le seul moyen d'évaluer d'une manière sérieuse cette durée est de prendre en considération l'âge de l'usufruitier. Le nu-propriétaire supportera un droit d'autant plus réduit que la durée probable de l'usufruit sera plus longue. Toutefois on a évité de multiplier les catégories dans lesquelles varie la valeur de la nue-propriété et celle de l'usufruit, pour ne pas compliquer indéfiniment le calcul des droits à percevoir.

La loi fut votée par la Chambre et le Sénat le 25 fév. 1901, par suite d'un accord survenu entre les deux Cham-

bres. Le texte de cette loi est ainsi conçu (art. 13 et 14) : « La valeur de la nue-propriété et de l'usufruit des biens meubles et immeubles est déterminée, pour la liquidation des paiements des droits, ainsi qu'il suit, savoir : 1° Pour les transmissions à titre onéreux de biens autres que créances, rentes ou pensions, par le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital, sauf application des art. 17 de la loi du 22 Frimaire an VII, et 13 de celle du 23 août 1871 ; 2° Pour les échanges et pour les transmissions entre vifs à titre gratuit ou celles qui s'opèrent par décès des mêmes biens, par une évaluation faite de la manière suivante : si l'usufruitier a moins de 20 ans révolus, l'usufruit est estimé aux $\frac{7}{10}$ ^{es} et la nue-propriété au $\frac{3}{10}$ ^{es} de la propriété entière, telle qu'elle doit être évaluée d'après les règles sur l'enregistrement. Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété de $\frac{1}{10}$ ^e par chaque période de 10 ans sans fraction. A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à $\frac{1}{10}$ ^e pour l'usufruit et à $\frac{9}{10}$ ^{es} pour la propriété. Pour déterminer la valeur de la nue-propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue-propriété.

Toutefois, dans le cas d'usufruit successif, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu-propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ; mais cette restitution aura lieu dans les limites seulement du droit dû

par celui-ci. L'action en restitution ouverte au profit du nu-propiétaire se prescrit par deux ans à compter du jour du décès du précédent usufruitier. L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux $2/10^{\text{es}}$ de la valeur de la propriété entière pour chaque période de 10 ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

3° Pour les créances à terme, les rentes perpétuelles ou non perpétuelles, et les pensions créées ou transmises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortissement de ces rentes ou pensions, par une quotité de la valeur de la propriété entière, établie suivant les règles indiquées au parag. précédent, d'après le capital déterminé par les parag. 2, 7 et 9 de l'art. 14 de la loi du 22 Frimaire an VII. Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit et de la propriété, lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit.

Art. 14 : Les actes et déclarations régis par les dispositions des deux derniers parag. de l'art. 12 feront connaître la date et le lieu de la naissance de l'usufruitier, et, si la naissance est arrivée hors de France et d'Algérie, il sera, en outre, justifié de cette date avant l'enregistrement ; à défaut de quoi, il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor, sauf restitution du droit perçu dans le délai de deux ans sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ou d'Algérie.

L'indication inexacte de la date de naissance de l'usufruitier sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. Le droit le plus élevé deviendra exigible si l'inexactitude de la déclaration porte sur le lieu de naissance, sauf restitution si la date de naissance est reconnue exacte ».

Telle a été la genèse de la réforme. On peut la caractériser brièvement, en constatant que le n° 1 de l'art. 13 n'apporte aucun changement à la législation antérieure en ce qui concerne les transmissions à titre onéreux de biens autres que créances, rentes ou pensions. La valeur de la nue-propriété et de l'usufruit est déterminée dans cette hypothèse par le prix exprimé au contrat, en y ajoutant les charges en capital (art. 15, 6°, 1^{er} al., de la loi de Frim). Mais le n° 2 de l'art 13 réalise, au contraire, une innovation importante par rapport à la législation antérieure. Il s'agit, dans ce texte, de transmissions entre vifs à titre gratuit ou de mutations par décès. En pareil cas, la loi de Frimaire taxait la nue-propriété comme la propriété entière, et, d'autre part, la valeur de l'usufruit à la moitié de la valeur de la propriété, c'est-à-dire pour les meubles, à la moitié de la valeur entière de l'objet, et pour les immeubles urbains à 10 fois, pour les immeubles ruraux à 12 fois 1/2 (Loi du 21 juin 1875, art. 2) le produit des biens ou le prix des baux courants. Les contribuables étaient dûment frappés par cette législation : dans une succession, par exemple, si la nue-propriété et l'usufruit étaient transmis distinctement, le

droit était perçu sur une valeur qui représentait une fois 1/2 celle de la propriété. L'acquéreur de la nue-propriété était plus injustement traité encore, car il payait le même droit que s'il entrait en jouissance immédiate de la pleine propriété. En conséquence, si l'usufruit reposait sur la tête d'une personne jeune, il acquittait un impôt pour un avantage qu'il ne devait recueillir qu'à une époque lointaine. Rien n'était plus contraire à la réalité des faits que cette évaluation à forfait de l'usufruit à la moitié de la nue-propriété ; une semblable règle était en contradiction avec ce principe de bon sens que la valeur de la nue-propriété, et, par suite, celle de l'usufruit, varient avec la durée probable de cet usufruit. Par conséquent, le seul élément sérieux qu'on puisse prendre pour base de l'estimation est l'âge de l'usufruitier, et c'est avec raison que la loi de 1901 a adopté ce nouveau système de tarification.

Dans la préparation de la loi de 1901, un contre-projet avait été présenté par M. Cordelet, qui avait repris un amendement développé devant la Chambre, le 16 novembre 1895, par M. Rose. M. Cordelet proposait de compléter le n° 3 de l'art. 13, par un parag. additionnel ainsi conçu : « Lors de la réunion de l'usufruit à la propriété, le nu-propriétaire devra dans tous les cas compléter le paiement du droit de mutation en acquittant ce droit sur une somme égale à la valeur attribuée à l'usufruit au moment où il a pris naissance, mais sous la déduction de l'intérêt à 3 0/0, du montant du droit

déjà acquitté » (Rapport de M. Cordelet au Sénat, en date du 9 juillet 1896, Annexe n° 171).

M. Cordelet faisait valoir que la disposition proposée par son amendement se retrouvait dans plusieurs législations étrangères (Loi Italienne du 13 sept. 1874 ; loi Autrichienne du 9 févr. 1850 et loi Belge de 1851). Le but de cette déduction d'intérêt était de placer le nu-propriétaire dans une situation équivalente à celle que lui imposerait l'acquittement du droit intégral, mais seulement lors de l'extinction de l'usufruit. Dans la préparation de la loi, on n'avait pas osé défendre ce dernier système, parce qu'il aurait eu le grave inconvénient d'ajourner, en l'échelonnant sur une longue période de temps, la perception de droit de mutation sur les nues-propriétés, et d'augmenter notablement pendant un certain nombre d'années le déficit, prévu, de 12 millions. Mais l'amendement de M. Cordelet limitait le déficit au 12 millions prévus. D'autre part, il remarquait que la réforme, liée au relèvement du tarif des droits de succession, se traduirait au total par une augmentation de recettes au profit du Trésor ; il n'y avait donc aucun inconvénient à admettre son amendement, qui était conforme aux idées d'une stricte justice. En définitive, dans ce système, au lieu d'évaluer à forfait à la moitié en sus du prix le bénéfice éventuel de la réunion de l'usufruit à la propriété et d'exiger immédiatement le droit sur le tout, on percevait séparément et successivement le droit sur chacun

des deux démembrements de la propriété, au moment même de l'acquisition de chacun d'eux.

Mais la Commission n'a pas cru devoir accueillir ce système, qui était susceptible d'engendrer des complications, au cas d'aliénation avant l'extinction de l'usufruit. Elle a préféré s'en tenir à cette idée simple qu'il n'y a qu'une mutation et qu'il n'est dû qu'un droit entier à répartir entre l'usufruitier et le nu-propriétaire, suivant la valeur respective de la nue-propriété et de l'usufruit. Dès lors, par dérogation à l'art. 15, 7°, al. 2 de la loi de Frim., l'art. 13, in fine, dispose qu'il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la propriété.

Après ce préambule historique, nous étudierons, en trois paragraphes, les règles fiscales relatives :

1° A la constitution de l'usufruit et de la nue-propriété entre vifs, à titre gratuit et par décès ;

2° A la constitution de l'usufruit et de la nue-propriété à titre onéreux ;

3° Aux créances à terme, rentes et pensions.

§ 1. -- RÈGLES FISCALES RELATIVES A LA CONSTITUTION DE L'USUFRUIT ET DE LA NUE-PROPRIÉTÉ ENTRE VIFS A TITRE GRATUIT ET PAR DÉCÈS.

Dans le système de la loi du 22 Frimaire an VII, la nue-propriété transmise par succession ou donation était, pour la perception, assimilée à la pleine propriété, et, en conséquence, elle supportait le droit de mutation

sur la valeur entière du bien transmis. Quant à l'usufruit, il était invariablement estimé à la moitié de la valeur de la pleine propriété, quel que fut l'âge de l'usufruitier. A ce système, la loi du 25 févr. 1901 (art. 13, n° 2) substitue le procédé suivant : le législateur admet qu'à quelque époque que l'on se place, les droits démembres, nue-propriété et usufruit, ne peuvent représenter, réunis, que la valeur de la propriété totale. D'autre part, l'usufruit a une valeur d'autant moindre qu'on se rapproche davantage de l'époque probable du décès de l'usufruitier, et, inversement, la nue-propriété augmente de valeur à mesure que s'avance la vie de l'usufruitier. Seulement il était impossible de suivre cette fluctuation d'année en année, et il était nécessaire, pour la perception de l'impôt, de statuer sur des périodes de quelque durée. En conséquence, le Receveur commencera par déterminer la valeur imposable de la pleine propriété, en observant les règles en vigueur pour les diverses catégories de biens meubles et immeubles. Par exemple, s'il s'agit d'objets mobiliers, il faut prendre comme base d'évaluation : pour les donations, la déclaration estimative des parties (art. 14, n° 8 de la loi de Frim.) ; pour les successions, les inventaires ou les ventes publiques intervenues dans les deux ans du décès, les polices d'assurance en cours ou la déclaration des héritiers (art. 11 de la loi de 1901). Quant aux immeubles urbains ou ruraux, le revenu doit être capitalisé par 20 ou par 25, ou, s'ils ne sont pas productifs de revenu, l'estimation de leur valeur vénale

doit être fournie par les parties (Loi du 22 Frim. an VII, art. 15, n° 7, loi du 21 juin 1875, art. 2, et loi du 25 fév. 1901, art. 12).

Après avoir établi, conformément aux prescriptions de ces différentes lois, la valeur imposable de la pleine propriété, il reste à répartir cette valeur entre la nue-propriété et l'usufruit, en tenant compte du principe que la valeur de l'usufruit décroît, tandis que celle de la nue-propriété augmente, au fur et à mesure que l'usufruitier avance en âge. Si l'usufruitier a moins de 20 ans, la valeur de l'usufruit est des $7/10^{\text{es}}$, et celle de la nue-propriété des $3/10^{\text{es}}$ de la propriété entière ; au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété de $1/10^{\text{e}}$ par chaque période de 10 ans sans fraction. Pour un usufruitier de 20 à 30 ans, l'usufruit vaut $6/10^{\text{es}}$, et la nue-propriété $4/10^{\text{es}}$. Pour un usufruitier de 30 à 40 ans, l'usufruit vaut $5/10^{\text{es}}$ et la nue-propriété $5/10^{\text{es}}$. Pour un usufruitier de 40 à 50 ans, l'usufruit vaut $4/10^{\text{es}}$ et la nue-propriété $6/10^{\text{es}}$. Pour un usufruitier de 50 à 60 ans, l'usufruit vaut $3/10^{\text{es}}$ et la nue-propriété $7/10^{\text{es}}$. Pour un usufruitier de 60 à 70 ans, l'usufruit vaut $2/10^{\text{es}}$, et la nue-propriété $8/10^{\text{es}}$. A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée uniformément à $1/10^{\text{e}}$ pour l'usufruit et à $9/10^{\text{es}}$ pour la nue-propriété.

Il est facile d'apercevoir, par un exemple, le mécanisme de cette règle. Un individu vient à mourir, après avoir légué l'usufruit d'une ferme d'un revenu de 2.000

francs à un usufruitier âgé de 35 ans. La valeur imposable de cet immeuble ($2.000 \times 25 = 50.000$ fr.) se répartira entre le nu-propriétaire et le légataire de l'usufruit de la manière suivante : d'après le barème, la valeur imposable de l'usufruit est des $5/10^{\text{es}}$ de la pleine propriété, soit 25.000 fr., et le nu-propriétaire acquittera l'impôt sur le surplus, soit 25.000 fr. Donc, dans le système de la loi de 1901, la valeur imposable de l'usufruit et celle de la nue-propriété sont toujours complémentaires l'une de l'autre et ne peuvent en aucun cas excéder celle de la propriété entière ; en effet, lorsque la valeur d'un des deux démembrements augmente, celle de l'autre diminue et le total demeure invariable. Il n'y a, d'ailleurs, à tenir aucun compte des circonstances particulières (la maladie ou une infirmité) qui sembleraient motiver une évaluation différente.

L'application de cette règle est simple :

1° En cas de succession (se reporter à l'exemple donné plus haut) ;

2° Pour les donations ; ainsi, en supposant une donation, consentie à deux personnes différentes, de l'usufruit et de la nue-propriété du même bien, et un usufruitier âgé de 45 ans, l'usufruitier paiera l'impôt sur les $4/10^{\text{es}}$ de l'objet de la libéralité, et le droit à la charge du nu-propriétaire sera liquidé sur le surplus.

3° Lorsque la transmission d'usufruit ne s'applique qu'à une quotité d'un bien, par exemple à la moitié ou au quart en usufruit, le mode d'évaluation demeure le

même ; seulement la proportion fixée par le barème ne s'applique qu'à la quotité qui est l'objet de la libéralité en usufruit. Ex. : dans une succession en ligne directe dont l'actif est de 50.000 fr., on constate l'existence d'un legs de moitié en usufruit au profit d'une personne âgée de 55 ans. La valeur de l'usufruit total est des $3/10^{\text{es}}$ de 50.000 fr., soit de 15.000 fr., et l'impôt sera dû par l'usufruitier sur la moitié de 15.000 fr. soit sur 7.500. Quant au nu-propriétaire il acquittera le droit sur 42.500 fr.

4° L'attribution, à titre de convention de mariage, de l'usufruit de la totalité ou d'une partie de la communauté au profit de l'époux survivant est exempte du droit de mutation par décès, (Maguéro, *Traité alphab. des droits d'enr.*, n^{os} 65 A, et 87 A ; Seine, 24 avril 1869, Dall., 69, 3, 71). Mais il n'en résulte pas moins que les héritiers de la nue-propriété, ayant à supporter cet usufruit, sont fondés à solliciter une déduction. Dans cette hypothèse, pour déterminer l'importance de la somme, qui doit être retranchée de l'ensemble de l'actif, il faut déterminer, conformément au barème de l'art. 13, la valeur de l'usufruit résultant de la convention de mariage et ne liquider l'impôt à la charge des nus-propriétaires que sur le surplus.

Mais des difficultés sont de nature à se présenter dans les hypothèses suivantes :

1° L'usufruit a pu être constitué pour une durée inférieure, ou, au contraire, supérieure à la vie d'une personne ;

2° L'usufruit peut être stipulé au profit de plusieurs personnes conjointement ou successivement.

Enfin 3° lorsque la constitution d'usufruit résulte d'une libéralité, le donateur peut réserver l'usufruit à son profit. Dans ces différentes hypothèses, comment les règles tracées par la loi de 1901 vont-elles s'appliquer ?

1° Il est possible que l'usufruit ait été constitué pour une durée fixe, plus longue ou plus courte que celle de la vie du titulaire, hypothèse à laquelle il faut joindre celle d'un usufruit d'une durée indéterminée stipulée pour un terme incertain autre que la vie du titulaire. Les règles tracées par l'art. 14 ne concernent que les usufruits viagers, c'est-à-dire ceux dont la durée dépend de la vie d'une personne. Mais il se peut qu'un usufruit soit constitué à titre gratuit pour une durée fixe. Il ne subit plus, dès lors, les risques d'extinction résultant du décès de l'usufruitier, et il fallait spécifier un mode propre d'évaluation pour ce cas particulier. L'art. 13, 2°, parag. 3, décide, à cet égard, que l'usufruit dont il s'agit est estimé aux $2/10^{\text{es}}$ de la valeur de la propriété entière pour chaque période de 10 ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier. En conséquence, un usufruit temporaire de 20 ans sera évalué aux $4/10^{\text{es}}$ de la pleine propriété ; celui qui devrait durer 40 ans serait estimé aux $8/10^{\text{es}}$ de la pleine propriété et ainsi de suite.

Ce mode d'évaluation a été critiqué avec raison. En effet, l'usufruit est, par essence, un droit viager qui ne

peut s'étendre au delà de la vie du titulaire ; par conséquent, l'évaluation à raison de $2/10^{\text{es}}$ par période décennale n'aurait dû être prise que comme maximum, la période basée sur l'âge de l'usufruitier demeurant la règle, toutes les fois qu'elle eût été inférieure à la première ; c'est, en effet, un principe de droit civil que l'usufruit prend fin toujours par le décès du titulaire, alors même que la période pour laquelle il avait été constitué ne serait pas expirée (Aubry et Rau, *Cours de Droit civil*, 5^e éd., t. 2, p. 721, texte et note 8 ; Baudry-Lacantinerie et Chauveau, *Des biens*, n° 732). Mais, en présence du texte formel de la loi, la règle établie semble devoir être strictement observée, malgré les résultats peu équitables auxquels elle conduit (Naquet, *Commentaire de la loi du 25 févr. 1901*, n° 52). Cependant, l'Administration s'est ralliée à une interprétation différente, et, dans l'inst. 3067 (relative à l'exécution de la loi du 25 févr. 1901, parag. 3), elle décide qu'en aucun cas la valeur de l'usufruit constitué pour une durée fixe ne peut excéder celle que la loi assigne à l'usufruit pur et simple. Le décès de l'usufruitier, dit-elle, forme un maximum que l'usufruit ne peut jamais dépasser, mais qu'il n'atteindra pas nécessairement. En conséquence, l'évaluation à raison de $2/10^{\text{es}}$ par période décennale doit s'entendre d'une évaluation maxima, applicable seulement au cas où l'âge de l'usufruitier ne comporterait pas une évaluation inférieure. En d'autres termes, les expressions du texte « sans égard à l'âge de l'usufruitier » doivent être com-

prises en les complétant ainsi : « si cet âge est tel qu'il comporte une évaluation supérieure à celle de $2/10^{\text{es}}$ par période décennale ». Dans le système de l'Administration, en supposant qu'une personne âgée de 45 ans fasse une donation de biens dont elle se réserve l'usufruit pendant 35 ans, l'usufruit réservé sera évalué, non pas à $8/10^{\text{es}}$ à raison de 4 périodes décennales de durée fixe, mais à $4/10^{\text{es}}$, eu égard à l'âge du donateur, et les nu-propriétaires acquitteront l'impôt sur les $6/10^{\text{es}}$ de la pleine propriété (Tarbes, 19 janv. 1903, Rev. Enr. 3391). Le tribunal a décidé, dans cette espèce, que l'usufruit réservé pour une durée de 50 ans sur un immeuble donné par une personne âgée de 53 ans ne peut recevoir une évaluation supérieure à celle de l'usufruit viager, qui est, au cas particulier, des $3/10^{\text{es}}$ de la valeur de la propriété entière ; — Saint-Pons, 30 juin 1905, Rev. Enr. 3946 ; le tribunal, ici encore, a décidé qu'un usufruit légué pour une durée fixe ne pouvait être imposé sur une durée supérieure à celle de l'usufruit calculé d'après l'âge du légataire (Cf. Wahl, n° 170, tome II).

Quant à l'usufruit qui, dans une libéralité, serait réservé pour une durée très courte (un an ou moins encore), il devrait être estimé, d'après l'art. 13, n° 2, parag. 3, aux $2/10^{\text{es}}$ de la propriété entière. Seulement, il y aurait à examiner, dans cette hypothèse, si une réserve d'usufruit ainsi limitée ne devrait pas être analysée comme un louage de courte durée consenti par le nouveau possesseur à l'ancien. MM. Baudry-Lacantinerie et Chauveau

enseignent à cet égard qu'il faut « négliger l'apparence des termes du contrat pour rechercher l'intention véritable des parties, et ne voir dans la clause que l'expression d'une aliénation soumise à la modalité d'un terme, surtout si la jouissance a été réservée pour quelques mois seulement... On a pu employer le terme « d'usufruit » d'une façon impropre, alors qu'on créait, en réalité, un droit différent : superficie, pleine propriété, ou même droit personnel ; on trouvera parfois dans l'acte des indications favorables à une pareille interprétation, des clauses inconciliables avec l'existence d'un droit d'usufruit » (*Des biens*, n° 456).

Quant à l'usufruit constitué au profit d'une personne morale, sa durée étant fixée, par l'art. 619 C. civ., à 30 ans, la valeur de l'usufruit doit être estimée, pour la perception, aux 6/10^{es} de la valeur de la pleine propriété.

On doit ranger dans la catégorie des usufruits à durée fixe l'usufruit qui doit subsister jusqu'à ce qu'un tiers ait atteint un âge déterminé ; en effet, dans cette hypothèse, l'usufruit doit persister jusqu'à la date indiquée, alors même que le tiers dont la vie a été prise en considération viendrait à mourir auparavant (C. civ., art. 620).

Enfin, l'usufruit peut avoir été stipulé à terme incertain autre que la vie du titulaire. La loi de 1901 n'a pas prévu ce cas ; elle n'a pas jugé qu'il fut utile de fixer par une disposition spéciale la valeur des usufruits d'une durée indéterminée. Mais l'hypothèse a été prévue dans la note rédigée par l'Administration comme addition au

projet de loi déposé le 20 mars 1880 (Maguéro, *Code Manuel de l'Enr.*, p. 706, col. 2). D'après cette note, il y a lieu de considérer que les usufruits de cette nature doivent être assimilés aux usufruits viagers, puisque, si l'événement prévu ne se produit pas, la jouissance sera assurée à l'usufruitier jusqu'à son décès. Si des difficultés surgissent, il appartiendra à la jurisprudence d'apprécier le caractère de chaque usufruit et de le classer, selon les circonstances, dans la catégorie des usufruits viagers ou dans celle des usufruits à durée fixe, pour lui appliquer, selon le cas, l'un ou l'autre des deux modes d'évaluation admis par la loi. Une solution du 7 janv. 1903 décide en particulier que les règles établies pour les usufruits à durée fixe sont applicables à la donation, consentie à un enfant par ses père et mère, d'un usufruit limité à la vie des donateurs ; il y a lieu, d'ailleurs, de faire déterminer par une déclaration des parties la durée probable de l'usufruit constitué par l'acte de libéralité. A cet égard, les indications du barème établi par l'art 13 de la loi de 1901 peuvent être consultées à titre de présomption simple et servir de terme de comparaison pour le contrôle de l'évaluation de durée fournie par les parties (Inst. 3109, par. 4 ; Wahl, t. II, n° 173). A l'inverse, il semble qu'on devrait assimiler à un usufruit viager l'usufruit constitué au profit d'un époux par son conjoint avec cette condition qu'il s'éteindra en cas de convol ; en effet, si l'événement ne se produit pas, la jouissance sera assurée à l'usufruitier

jusqu'à son décès. Mais, si le convol de l'époux usufruitier se réalisait avant la déclaration de la succession du donateur, le terme serait devenu certain et il y aurait lieu d'appliquer les règles d'évaluation des usufruits à durée fixe (2/10^{es} par période de 10 ans ; Cf. *Rev. Enr.*, n° 3704, 3).

2° L'usufruit peut avoir été constitué gratuitement au profit de plusieurs personnes conjointement ou successivement. — Supposons, d'abord, que différentes personnes sont appelées à profiter conjointement d'un usufruit, de manière que les divers usufruitiers jouissent ensemble indivisément et par égales parts. Dans cette hypothèse, le Droit romain avait déjà prévu des règles particulières, formulées au Digeste, titre « De usufructu accrescendo ». Sous l'empire de la loi de 1901, la pleine propriété devra, pour le calcul des droits, être divisée en autant de fractions qu'il y a d'usufruitiers ; puis, on opérera sur chacune de ces fractions d'après les règles ordinaires, en tenant compte de l'âge de chaque usufruitier. Par exemple, la nue-propriété d'une somme de 60.000 fr. est léguée à X, l'usufruit conjointement et par égales proportions à A, B, C, qui sont âgés respectivement de 35, 45 et 55 ans. Pour un tiers de l'objet, le nu-propriétaire est en face d'un usufruitier de 35 ans ; il paiera suivant le tableau, et l'usufruitier A acquittera l'impôt sur les 5/10^{es} de 20.000 fr., soit sur 10.000. Pour le second tiers de 60.000 fr., soit 20.000 fr., le nu-propriétaire est en face d'un usufruitier de 45 ans ; cet usu-

fruitier B devra verser les droits sur les $4/10^{\text{es}}$ de 20.000, soit sur 8.000 fr. ; donc, sur cette fraction, le nu-propriétaire paiera sur 12.000. Enfin, sur la troisième fraction, l'usufruitier serait imposé sur les $3/10^{\text{es}}$, soit sur 6.000, et le nu-propriétaire sur les $7/10^{\text{es}}$ ou 14.000. Donc, au point de vue fiscal, la valeur totale de l'usufruit serait de : $10.000 + 8.000 + 6.000 = 24.000$, et celle de la nue-propriété de 36.000.

Mais il peut y avoir des usufruits successifs ; par exemple, la nue-propriété est léguée à X, et l'usufruit est légué successivement à A, B, C, de telle manière qu'au décès du testateur, A aura tout l'usufruit ; à la mort de A, l'usufruit appartiendra à B, et passera à C, s'il est encore vivant à la mort de B. Il y a donc autant d'usufruits distincts que de bénéficiaires appelés. La disposition dont il s'agit s'analyse en un legs pur et simple et deux legs d'usufruit éventuels, qui s'ouvriront pour le tout au profit de B, lors de l'extinction de l'usufruit appartenant à A, et pour le tout au profit de C, à l'extinction de l'usufruit appartenant à B. Y a-t-il lieu, en pareille hypothèse, pour évaluer la nue-propriété, de tenir compte des usufruits secondaires qui peuvent s'ouvrir après le premier ?

Le législateur s'est décidé par cette considération que les legs au profit de B et C ont un caractère conditionnel, car le nu-propriétaire n'aura à les supporter qu'en cas de survie des appelés. Or, un droit qui est conditionnel n'a aucune existence actuelle et il convient d'en faire abstraction pour l'évaluation de la nue-propriété.

Si l'on déduisait de la valeur de celle-ci un usufruit éventuel, le Trésor ne serait pas intégralement désintéressé, lors de la mutation actuelle, puisque le droit de mutation ne serait pas perçu sur la valeur entière de l'objet. On aurait pu, à la rigueur, parer à cet inconvénient, en organisant un système de contrôle permettant de réclamer le supplément de droit au cas où les usufruits éventuels ne se seraient pas ouverts ; mais une telle surveillance aurait été compliquée, problématique et contraire aux intérêts du Trésor. En outre, l'esprit de la législation fiscale est de percevoir l'impôt uniquement d'après les faits actuels, et sans tenir compte des circonstances ultérieures plus ou moins lointaines et irréalisables. En conséquence, le législateur de 1901 pose en règle qu'il sera fait abstraction de ces usufruits successifs, pour l'évaluation de la nue-propiété lors du démembrement. La situation du nu-propiétaire sera fixée comme s'il n'était en présence que du premier usufruitier A ; l'art. 13, n° 2 décide, à cet égard, qu'il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de la nue-propiété. C'est donc l'âge de la personne la première investie de l'usufruit qui règle la valeur imposable tant de cet usufruit que de la nue-propiété. Quant aux usufruits secondaires, subordonnés à la vie des appelés, les droits de mutation restent en suspens à leur égard et ne deviennent exigibles qu'à mesure de leur ouverture, dans les 6 mois de cet événement (Cass., 4 janv. 1871, Inst. 2421, parag. 3, Dall. 71, 1, 313).

Mais le nu-propiétaire qui a payé les droits en tenant

compte de l'usufruit légué à A, et qui se trouve, ultérieurement, subir un second usufruit, au profit de B, ne se trouve-t-il pas avoir trop payé si l'usufruitier appelé en seconde ligne est moins âgé que le prédécédé ; par exemple, vis-à-vis de A, il a payé sur $7/10^{es}$, parce que A avait 55 ans. Or, B n'étant âgé que de 35 ans, le nu-propriétaire n'eût payé que sur $5/10^{es}$ si l'usufruit s'était fixé immédiatement sur la tête de B. En pareil cas, le nu-propriétaire n'est-il pas fondé à solliciter la restitution de la différence⁶⁹ ? D'après les règles du droit antérieur, une pareille demande aurait été écartée, attendu que l'art. 60 de la loi de Frim. prohibe la restitution de tout droit régulièrement perçu et l'impôt primitivement acquitté présentait ce caractère, le tarif ayant été appliqué exactement par le receveur, à la déclaration faite par les contribuables (Cass., 10 juillet 1860, S. 60, 1, 905 ; Inst. 2185, parag. 7). Mais l'art. 13, 2°, parag. 2, de la loi de 1901 vient déroger, au nom d'une idée supérieure de justice, au principe inscrit dans l'art. 60 précité, et il dispose, en cas d'usufruits successifs, que, si l'usufruit éventuel vient à s'ouvrir, le nu-propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit à acquitter par lui avait été calculé sur l'évaluation de la nue-propriété d'après l'âge de l'usufruitier éventuel.

Toutefois, cette restitution est renfermée dans des limites assez étroites. D'après l'art. 13, elle ne peut avoir lieu que dans les limites du droit dû par le second usu-

fruitier ; « il s'agit plutôt d'un moins perçu que d'une restitution proprement dite » (Rapport de M. Cordelet, *J. O.*, Doc. Parl. 1896, p. 293, col 2). En d'autres termes, la somme à rembourser au nu-propriétaire ne saurait en aucun cas excéder celle dont le second usufruitier est personnellement débiteur envers le Trésor, par suite de l'ouverture de son usufruit éventuel (Rapports au Sénat de M. Cordelet, du 9 juillet 1896, p. 71, et de M. Monestier, du 31 déc. 1900, p. 46). De toute manière, le Trésor conserve une somme égale à celle qui a été perçue lors du démembrement ; et ainsi les recettes budgétaires ne sont nullement compromises. En définitive, la somme primitivement perçue est seulement répartie entre les usufruitiers et le nu-propriétaire, d'une manière différente de la proportion qui avait été établie lors de la première perception, et le remboursement n'a lieu que si le montant du droit à la charge de l'usufruitier appelé en seconde ligne est supérieur à la somme qui avait été payée en trop par le nu-propriétaire.

D'après une solution du 14 déc. 1903 (Inst. 3146, parag. 3) relative au commentaire de l'art. 13, parag. 2 de la loi de 1901, la restitution au profit du nu-propriétaire ne peut avoir lieu que moyennant une double condition : il faut : 1° que le second usufruit se soit ouvert par la cessation du premier et 2° que le montant du droit dû sur le second usufruit soit exactement déterminé. Or, pour que cette seconde condition soit accomplie, il

est nécessaire que l'usufruitier appelé en seconde ligne ait lui-même acquitté l'impôt, attendu que c'est un principe, en matière de droits de mutation par décès, que la liquidation d'un pareil impôt n'est susceptible d'être régulièrement établie que sur la déclaration des parties, souscrite au bureau compétent et accompagnée du paiement des droits exigibles (Loi du 22 Frim. an VII, art. 28). Il résulte de là que le nu-propriétaire ne saurait exiger, par anticipation, une restitution dont il serait impossible de fixer le montant, et qu'il ne peut former sa demande qu'après la souscription de la déclaration et le paiement des droits à sa charge par le deuxième usufruitier.

La restitution ne peut être demandée par le nu-propriétaire que dans le délai de deux ans, à compter du jour du décès du premier usufruitier ; il lui appartient, d'ailleurs, de prendre, le cas échéant, les mesures nécessaires pour interrompre la prescription biennale. Mais, bien entendu, l'Administration conserve, même après ce délai, le droit de réclamer l'impôt au second usufruitier pendant les dix ans qui suivent l'ouverture de son usufruit, sans qu'aucune compensation soit admissible avec les droits qui ont été payés en trop par le nu-propriétaire.

On s'est demandé si, à l'inverse, dans l'hypothèse où le second usufruitier serait plus âgé, le nu-propriétaire ne serait pas débiteur d'un supplément de droit, au moment où s'ouvre le second usufruit. Par exemple, lors

du démembrement, la nue-propiété représentait les 4/10^{es} de la pleine propriété, parce que le premier usufruitier avait moins de 30 ans ; un autre usufruitier, appelé en seconde ligne, est âgé de 65 ans, au moment où son droit s'ouvre. Par rapport à lui, la nue-propiété vaut alors les 8/10^{es} de la propriété entière. L'Administration serait-elle fondée, dans ce cas, à réclamer un supplément de droit portant sur les 4/10^{es} ? Il ne semble pas que l'Administration puisse formuler une pareille demande. En effet, le principe posé par l'art. 13, 2°, al. 2, est que, lors du démembrement, le receveur doit régler sa perception uniquement d'après l'usufruit ouvert à cette époque, et la loi ne contient aucune disposition susceptible de servir de fondement à une réclamation du genre de celle que nous prévoyons. La seule exception apportée par le législateur à la règle consistant à opérer la perception d'après la situation existant lors de la séparation de la nue-propiété et de l'usufruit, c'est que le nu-propiétaire possède une créance en restitution, lorsque l'impôt acquitté par lui dès le début est supérieur à celui qui aurait été exigible si le second usufruit s'était immédiatement ouvert (Naque, *Commentaire de la loi de 1901*, p. 55).

Il est possible qu'au lieu d'un second usufruit, ce soit une rente viagère qui ait été léguée à une personne, appelée en seconde ligne, au cas où elle survivrait à un individu bénéficiaire d'un usufruit. Comment doit s'opérer alors l'application de l'art. 13, 2° ? Cette difficulté doit être tranchée d'après une interprétation étroite et litté-

rale du texte de la loi. Or, le législateur n'a prévu que la succession de deux usufruits et non celle d'une rente viagère à un usufruit. Par conséquent, le droit sera perçu sur la nue-propriété évaluée d'après l'âge de l'usufruitier, sans s'arrêter à la circonstance où une rente a été léguée. Quant au légataire de la rente, s'il bénéficie de cette libéralité, il acquittera l'impôt sur la valeur de cette rente, sans aucune imputation des droits déjà payés par l'héritier sur la valeur correspondante de l'hérédité, et sans que l'héritier puisse demander aucune restitution, car nous ne sommes pas dans l'hypothèse exactement prévue par l'art. 13, n° 2, al. 2, de la loi de 1901.

Enfin, 3° : Une autre difficulté est de nature à se présenter, lorsqu'il y a eu transmission d'une nue-propriété à titre gratuit, et que le donateur s'est réservé, comme condition de sa libéralité, l'usufruit de tout ou partie des biens donnés. Le droit de donation entre vifs ne sera alors exigible que sur la valeur actuelle de la nue-propriété acquise par les donataires, et cette valeur sera déterminée d'après l'âge de la personne qui stipule à son profit la réserve d'usufruit.

Cette règle gouverne aussi bien les partages d'ascendants que les libéralités ordinaires ; par suite, l'impôt ne sera plus exigé, comme autrefois, sur la valeur totale des biens, mais sera limitée à la valeur de la nue-propriété actuellement transmise aux donataires. Il est indifférent que l'usufruit réservé par les ascendants donateurs soit, suivant une clause de style dans les actes, réversible au

profit du survivant : cette réversion, étant purement éventuelle, ne peut pas influencer sur le calcul des droits, en vertu du principe que la perception s'opère d'après la situation au moment de la réversion. Ce mode d'opérer est conforme, à la fois, au texte et aux travaux préparatoires de la loi de 1901. Lors des discussions parlementaires, le commissaire du gouvernement, M. Liotard-Vogt, s'est exprimé comme il suit : « En ce qui concerne les petits partages, je me permets de faire remarquer que le projet de loi ne peut guère leur préjudicier, par cette raison qu'ils portent en général sur des propriétés rurales, composées d'une maison, d'un jardin, de quelques champs ; la maison, le jardin, la partie de l'immeuble qui entoure la maison d'habitation sont généralement, par le partage même, grevés d'usufruit au profit d'un des conjoints. Or, grâce à la seconde réforme du projet de loi, celle de l'usufruit, le partage anticipé ne donnera ouverture au droit, en ce qui concerne les biens grevés d'usufruit, que sur la valeur de la nue-propriété ; par conséquent, le projet, sous ce rapport, favorise réellement les petits partages anticipés » (*J. O.*, Chambre, Débats, séance du 19 nov. 1895, p. 2419, col. 2). Un exemple fera comprendre l'application de la règle : voici un partage anticipé, où les donateurs sont âgés respectivement, le père et la mère, de 62 et de 52 ans ; ils abandonnent à leurs enfants, le premier, un immeuble rural, d'un revenu de 1.000 fr., le second, un immeuble urbain, d'un revenu de 2.000 fr. Antérieurement à la réforme, le

tarif des partages d'ascendants aurait été appliqué à une valeur totale de $1.000 \times 25 = 25.000 + 2.000 \times 20 = 40.000$, soit, en tout, 65.000. Mais, sous le régime de la loi nouvelle, si nous admettons qu'il y a une réserve d'usufruit jusqu'au décès du survivant, l'impôt ne sera perçu que sur la valeur de la nue-propriété actuellement transmise aux enfants. Les immeubles donnés par le père représentant en pleine propriété une valeur de $1.000 \times 25 = 25.000$ fr., la valeur de la nue-propriété, qui a été seule transmise, est des $8/10^{\text{es}}$, soit 20.000 fr. Les valeurs données par la mère représentent un capital de $2.000 \times 20 = 40.000$, d'où il faut déduire la valeur de l'usufruit réservé, soit $3/10^{\text{es}} = 12.000$, d'où un reliquat de 28.000, passible d'un droit de mutation. De sorte qu'en définitive, l'impôt, établi sur le partage d'ascendants, de 1,70 0/0, frappera une valeur totale de $20.000 + 28.000 = 48.000$ fr. Autrefois, la valeur soumise au droit aurait été de $25.000 + 40.000 = 65.000$ fr., sans aucun égard à la réserve en usufruit.

Bien entendu, la libéralité éventuelle résultant de la réversion d'usufruit au profit du survivant des donateurs donne lieu, aujourd'hui, comme avant 1901, à un droit fixe de 7 fr. 50, avec les décimes 9 fr. 38, perçu lors de l'enregistrement de la donation partage, sans préjudice du droit de mutation exigible au décès du pré-mourant des ascendants.

§ 2. — RÈGLES RELATIVES A LA CONSTITUTION DE L'USUFRUIT
ET DE LA NUE PROPRIÉTÉ A TITRE ONÉREUX

Lorsque le démembrement de la nue propriété et de l'usufruit s'opère à titre onéreux, entre vifs, autrement que par voie d'échange, la valeur imposable de la nue propriété ou de l'usufruit est représentée par le prix estimé, en y ajoutant toutes les charges en capital (art. 18, 1^o, de la loi de 1901), sauf application des art. 17 de la loi du 22 Frimaire, an VII, et 13 de celle du 22 août 1871. Ce seront donc les règles de droit commun sur les transmissions à titre onéreux qui s'appliqueront : la quotité du droit, pour les transmissions de nue propriété ou d'usufruit d'immeubles à titre onéreux, sera de 7 0/0 sans décimes (art. 2 à 4 de la loi du 22 avril 1905) ; pour les transmissions à titre onéreux de l'usufruit ou de la nue-propriété d'un meuble, le droit est de 2.50 0/0, décimes compris (art. 69, § 5, n^o 1 de la loi du 22 Frimaire an VII). Si le prix stipulé dans l'acte semble insuffisant, l'Administration a la ressource de provoquer l'expertise de la valeur vénale (art. 17 de la loi du 22 Frimaire, an VII, puis l'art. 13 de la loi du 23 août 1871 prémunit le fisc contre les dissimulations de prix).

Cette fixation de la valeur imposable est des plus légitimes ; le prix est la représentation de la valeur que les parties ont assignée à la transmission soit de la nue

propriété, soit de l'usufruit ; c'est donc sur cette valeur que rationnellement doit être liquidé le droit proportionnel. Cette règle s'applique non seulement au cas où la mutation s'opère moyennant un prix expressément stipulé dans l'acte, mais encore à l'hypothèse d'un échange ou d'un partage suivis de soulte ou de retour de lot. La somme que l'échangiste ou le copartageant doit payer en compensation de la plus-value de son lot présente, en effet, les mêmes caractères que le prix d'une vente (Inst. 3049). De plus, la règle a un caractère absolument général et s'applique aux mutations de nue-propriété ou d'usufruit de toute nature à titre onéreux ; aux adjudications, aux cessions, rétrocessions, donations onéreuses, renonciations ou transactions.

Toutefois, la loi de 1901 apporte à cette règle une exception pour les cessions de créances à terme, rentes ou pensions ; la détermination de l'usufruit ou de la nue propriété de ces valeurs incorporelles est organisée dans des conditions spéciales établies par l'art. 13, n° 3. Le prix applicable à la nue propriété et à l'usufruit est passible du droit dont le tarif a été indiqué supra, sans distinguer s'il est payable au comptant ou à terme, par exemple, à l'expiration de l'usufruit et sans intérêt. Un auteur avait essayé de soutenir que le prix payable à la fin de l'usufruit sans intérêts est assimilable à la nue propriété d'une créance au profit du vendeur et ne saurait, en conséquence, être imposé que sous déduction de la valeur de la jouissance (Defrénois, *Commentaire*

de la loi de 1901, n^{os} 548 et 634). Mais cette opinion est restée isolée ; et la thèse de M. Defrénois semblait, en effet, hasardeuse, car il n'y a jamais eu dans cette hypothèse, démembrement de la nue propriété et de l'usufruit du prix. Elle a été écartée par l'Administration, qui applique le principe formulé par l'art. 13, 1^o, même au cas où, dans un partage de biens grevés d'usufruit, une nue propriété est attribuée à l'un des copartageants, à charge d'une soulte payable, sans intérêts, lors du décès de l'usufruitier. Cette soulte, formant le prix exprimé, doit être assujettie à l'impôt sur son montant total, sans aucune déduction (Sol. du 8 fév. 1902, Rev. Enr. 2963). S'il n'y a pas de soulte stipulée, mais seulement plus-value d'un lot sur l'autre, c'est la valeur nette de la nue propriété ou de l'usufruit qui doit seule supporter le droit de mutation.

En ce qui concerne la détermination du prix, il faut suivre l'interprétation couramment admise : le prix qui représente la valeur imposable de la nue propriété ou de l'usufruit doit s'entendre dans son acception fiscale ; il ne comporte aucune majoration à raison de l'expectative de l'usufruit, mais il comprend, en dehors de la somme directement payable au vendeur ou aux créanciers de celui-ci, toutes les charges qui viennent en augmentation du prix. Conformément à la jurisprudence régnant en cette matière, doivent être considérées comme des charges, de nature à majorer le prix stipulé pour la cession de la nue propriété ou de l'usufruit, toutes les

obligations qui, incombant personnellement au vendeur, sont assumées par l'acquéreur en vertu d'une clause du contrat. Citons à titre d'exemple : l'obligation imposée à l'acheteur de désintéresser les créanciers de l'aliénateur (Cass. 12 juin 1817, Dall., Jur. gén. V. Enreg. n° 4420 ; 4 février 1822, D. Ibid., n° 2615 ; Maguéro, Traité alphabétique, V. Vente d'immeubles, n° 268, note 2) ; l'engagement pris par lui de payer les douzièmes de la contribution foncière échus antérieurement à l'entrée en jouissance (Tr. alph., ibid., n° 268-a), ou de servir une rente au lieu et place du vendeur (Cass., 21 déc. 1829, J. E., 9533 ; Seine, 20 avril 1877, J. E. 20406). Il faudrait encore considérer comme une charge l'obligation imposée à l'acquéreur, par une clause du contrat, de payer les frais d'affiche ou de publication antérieurs à la cession de l'usufruit ou de la nue-propriété (11 août 1852, Cass., Dall. 52, 1, 211, J. E. 15494).

Mais, par une différence notable avec la législation antérieure, l'aliénateur qui se réserve l'usufruit du bien transmis à titre onéreux n'a rien à payer à raison de l'usufruit réservé ; il n'y a plus, comme sous l'empire de la loi de Frimaire, à ajouter au prix stipulé la moitié de cette somme en représentation de l'usufruit conservé. La disposition contraire de l'art. 15, n° 6 de la loi de Frimaire est, de ce chef, abrogée, et l'impôt ne peut être exigé que sur le prix exprimé dans l'acte. Peu importe que la réserve d'usufruit, au lieu de continuer pendant toute la vie de l'aliénateur, soit temporaire et limi-

tée à quelques années ou à quelques mois ; mais il faut entendre cette remarque en s'inspirant des règles qui permettent de distinguer l'usufruit d'une charge.

Assurément, s'il s'agit d'un véritable usufruit, temporairement réservé, la valeur de l'objet transmis est diminuée d'autant, et il serait illogique de frapper plus lourdement au point de vue fiscal un acquéreur qui reçoit un bien d'une moindre étendue (Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'Enr.*, t. IV, n° 3389). C'est ainsi que le droit d'habitation réservé au profit de l'aliénateur forme une simple restriction de la vente, et il n'y a pas lieu d'en tenir compte pour la liquidation du droit de 7 0/0, qui est limitée au prix exprimé (Inst. 3067, § 2). Mais, si le transfert de la propriété porte sur tout l'immeuble et est accompagné du paiement immédiat du prix, ou du service des intérêts, si le prix est payable à terme et qu'il y ait conservation par le vendeur de certains avantages tels qu'une jouissance minime ou les loyers payés d'avance sans en tenir compte à l'acquéreur, le contrat ne s'analyse plus en une restriction de la vente, on est en face d'une charge augmentative du prix et passible, à ce titre, du droit de mutation (Inst. 3067, § 2).

Ces observations faites, on peut résumer les règles nouvelles applicables à la constitution de la nue-propiété et de l'usufruit à titre onéreux, en trois propositions :

1° Dans le cas où la nue-propiété est seule transmise,

le vendeur se réservant l'usufruit, le droit de mutation n'est perçu que sur le prix convenu sans qu'il y ait lieu d'ajouter, comme jadis pour les ventes d'immeubles, la moitié représentant la valeur de l'usufruit (Rapport de M. Mesureur, *J. O.*, Doc. Parl. Chambre, 1900, p. 1745, col. 1).

2° Si, par le même acte, la nue-propriété et l'usufruit d'un immeuble sont transmis à deux personnes différentes, moyennant des prix distincts, le prix stipulé soit pour la nue-propriété, soit pour l'usufruit est seul passible de l'impôt sans aucune addition (cette règle était déjà suivie antérieurement à la loi de 1901 : Cass. 25 nov. 1839, Inst. 1307, § 12 ; elle est encore plus certaine aujourd'hui).

Enfin 3° : La constitution de l'usufruit à titre onéreux ne donne ouverture à l'impôt que sur le prix estimé.

Ajoutons que la loi du 25 février 1901, n'ayant pas édicté de règle spéciale pour l'évaluation des démembrements de propriété qui sont constatés dans les actes assujettis aux droits gradués (aujourd'hui, 0 fr. 20 0/0), la valeur de la nue-propriété de l'usufruit sera, dans les actes de cette nature, déterminée par une déclaration estimative des parties, conformément à la pratique antérieure et sous le contrôle de l'Administration. Tel serait le cas d'un partage qui attribuerait à certains cohéritiers la propriété et aux autres l'usufruit des biens successoraux à diviser entre eux sans soulte ni recours. L'art. 13 de la loi de 1901 ne peut régir cette hypothèse,

attendu que la jurisprudence conserve à un semblable partage un caractère déclaratif, et ne l'assimile ni à une transmission ni à un échange (Cass., 19 juillet 1887, J. E. 22875, Inst. 2741, § 8). Le seul droit exigible est donc aujourd'hui celui de 0,20 0/0, qui a remplacé les tarifs antérieurs (Cass., 16 juin 1824, J. E. 7934, Inst. 1246, § 11).

Il y a un contrat à titre onéreux qui, pour la constitution de l'usufruit ou de la nue-propiété, échappe aux règles ci-dessus décrites. C'est l'échange. Malgré son caractère, l'échange est soumis aux mêmes règles que les mutations entre vifs à titre gratuit. L'innovation sur la législation antérieure est ici considérable. Autrefois, l'échange d'un usufruit donnait lieu à l'impôt liquidé sur 10 fois ou 12 fois 1/2 le revenu des immeubles qui y étaient soumis. Quant à l'échange d'une nue-propiété, il supportait l'impôt comme celui de la propriété entière, et il était imposé sur le revenu capitalisé par 20 ou par 25. La pratique a été complètement changée sur ce point ; aujourd'hui, lorsque dans un acte, un usufruit est échangé contre une nue-propiété, ou inversement, ou contre un autre usufruit, ou bien en cas d'échange de deux nues-propiétés, d'un usufruit et d'une pleine propriété, ou enfin d'une nue-propiété et d'une pleine propriété, l'évaluation de la nue-propiété ou de l'usufruit se détermine, après capitalisation du revenu par 20 ou par 25, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier, conformément au barème légal. Ainsi, en supposant que

Jacques, âgé de 25 ans, cède à Jean l'usufruit d'un immeuble urbain d'un revenu de 100 francs, et reçoit en retour de Jean, qui est âgé de 65 ans, la nue-propriété d'un bien de même nature, la perception sera opérée de la manière suivante : la valeur de la propriété de chacun des immeubles est de $100 \times 20 = 2.000$. Mais, en ce qui concerne l'usufruit cédé par Jacques, Jean, l'acquéreur, étant âgé de 65 ans, la valeur imposable de l'usufruit échangé se réduit à $2/10^{\text{es}}$ ou 400 francs. Quant à la nue-propriété cédée par Jean, sa valeur imposable, en raison de la réserve d'usufruit, est des $8/10^{\text{es}} = 1.600$ francs. Il y a lieu, dès lors, de percevoir le droit d'échange de 3.50 0/0 (art. 3 de la loi du 22 avril 1905), sur la valeur de la plus faible part, soit sur les 400 francs représentant l'usufruit cédé par Jacques, et le droit de vente ou de soultte immobilière à 7 0/0 (art. 2 de la loi du 22 avril 1905), sur la plus-value de 1.200 francs, qui résulte de l'inégalité des deux lots.

En définitive, dans tous les cas d'échange, ce sera toujours l'âge de l'acquéreur ou du titulaire de l'usufruit, qui, d'après l'art. 13 de la loi de 1901, fixera la valeur imposable de la nue-propriété ou de l'usufruit échangé. Si les immeubles compris dans un échange appartenaient à la catégorie de ceux qui, comme les terrains à bâtir, ne sont pas susceptibles de produire un revenu, il n'y aurait pas lieu de les évaluer en valeur vénale, car ce mode d'estimation est spécial aux transmissions à titre gratuit (art. 12 de la loi de 1901). Or, l'échange, mal-

gré les spécialités qui le concernent, ne cesse pas d'être considéré, en droit fiscal, comme un contrat à titre onéreux. Donc, la valeur en pleine propriété des immeubles échangés demeure fixée, sous la législation nouvelle, au moyen de la capitalisation du revenu par 20 ou 25, suivant que les biens sont urbains ou ruraux.

Enfin, il est possible que des meubles soient échangés entre eux, ou contre des immeubles. En pareil cas, la convention est assimilée par la jurisprudence à une vente (Seine, 15 déc. 1848, J. E. 14657). On serait tenté, dès lors, de décider que la valeur des meubles, formant le prix de la vente, constitue la seule base imposable des transmissions en nue-propriété ou en usufruit, comme pour les mutations à titre onéreux : Mais ce raisonnement serait erroné : la lecture de l'art. 13 démontre que le législateur a voulu tenir compte de l'âge de l'usufruitier pour les échanges en nue-propriété ou en usufruit de meubles aussi bien que d'immeubles. Ce texte porte, en effet, que « la valeur de la nue-propriété et de l'usufruit des *meubles* et immeubles est déterminée ainsi qu'il suit, 2° pour les *échanges*. »

Les règles contenues dans l'art. 13 de la loi de 1901 s'appliquent aux échanges de nue-propriété ou d'usufruit, quelle que soit l'époque à laquelle ont été démembrés ces deux éléments de la pleine propriété et sans distinguer suivant que la propriété est décomposée par l'acte même d'échange, ou que la nue-propriété ou l'usufruit se trouvaient déjà constitués en éléments distincts par l'effet d'une succession ou d'un acte juridique anté-

rieurs même à la loi de 1901. Au contraire, sous l'ancienne législation, la nue-propiété échangée devait être capitalisée soit par 10 ou 12.50, soit par 20 ou 25, suivant que l'impôt de mutation avait été ou non perçu lors d'un démembrement antérieur encore persistant à la date de l'échange (Besson, *La réforme fiscale des successions*, 2^e éd., 1902, n^o 295).

§ 3. — RÈGLES FISCALES RELATIVES A LA CONSTITUTION A TITRE ONÉREUX OU GRATUIT DE L'USUFRUIT ET DE LA NUE-PROPRIÉTÉ DES CRÉANCES A TERME, RENTES ET PENSIONS.

L'art. 13, 3^o, de la loi de 1901 décide que, à l'instar des échanges et des mutations à titre gratuit, les transmissions ayant pour objet l'usufruit ou la nue-propiété des créances à terme, des rentes ou des pensions, qu'elles aient lieu à titre gratuit ou à titre onéreux, ne sont passibles d'un impôt que jusqu'à concurrence d'une fraction de la valeur de la pleine propriété estimée d'après l'âge de l'usufruitier.

A première vue, il semble singulier que le législateur ait adopté un système particulier pour les transmissions de ces valeurs qui sont consenties à titre onéreux. Mais il n'y a rien là que de conforme à l'esprit général des lois fiscales, qui refusent d'accepter, pour la perception des droits, les prix fixés par les parties dans les transmissions, créations ou amortissements comme signe de leur valeur. D'après la loi du 22 Frimaire, an VII, art. 14, n^{os} 2, 7 et 9, les transports de créances à terme ne donnent pas ouverture au droit proportionnel sur le montant du prix de la cession, mais sur le capital expri-

mé dans l'acte et qui fait l'objet de ces créances. Pour les rentes, leur valeur est fixée, à défaut de capital constitué, par un capital arbitré à raison de 10 ou 20 fois la rente. Dès lors, il était rationnel de décider que la valeur de l'usufruit ou de la nue-proprieété des créances à termes, rentes ou pensions, serait exprimée par une quotité de la valeur de la propriété entière, en tenant compte de la durée probable de l'usufruit, et le législateur de 1901 n'a commis aucune contradiction, en admettant ce procédé d'estimation.

Pour asseoir la perception sur les transmissions à titre onéreux ou gratuit de l'usufruit et de la nue-proprieété des créances à terme, rentes ou pensions, le receveur comencera par déterminer la valeur de la pleine propriété de ces biens incorporels, selon l'art. 14, n^{os} 2, 7 et 9 de la loi de Frimaire. Cette valeur est : 1^o Pour les créances à terme, le capital exprimé dans l'acte d'obligation, à l'exclusion du prix stipulé pour la cession de l'usufruit ou de la nue-proprieété de la créance ; 2^o Pour les rentes perpétuelles et pour les rentes viagères ou les pensions, le capital constitué, c'est-à-dire aliéné en vue de la création de la rente.

Si la rente n'a pas été créée moyennant l'aliénation d'un capital, sa valeur est établie par un capital fictif formé de 20 fois la rente perpétuelle et de 10 fois la rente viagère.

Une fois cette opération préliminaire terminée, il reste à dégager la valeur imposable de la nue-proprieété ou

celle de l'usufruit transmis. La valeur imposable de ces démembrements sera fixée à une fraction du capital de la créance ou de la rente, d'après l'âge de l'usufruitier ou la durée assignée à l'usufruit, conformément au barème de l'art. 13. D'après ces indications, on aboutira aux résultats suivants : à l'occasion de la transmission d'une créance à terme en nue-propriété à l'un et en usufruit à l'autre, les acquéreurs auront à payer, suivant les quotités établies par l'art. 13, n° 2, sur la valeur respective de la nue-propriété et de l'usufruit d'après l'âge de l'usufruitier. Si l'usufruitier acquéreur de la créance a 45 ans, son usufruit vaut les $4/10^{\text{es}}$ et la nue-propriété les $6/10^{\text{es}}$ du capital de la créance ; antérieurement à la loi de 1901, le nu-propriétaire aurait acquitté l'impôt sur la valeur totale de la créance, comme s'il l'avait acquise en pleine propriété (Demante, *Principes de l'Enr.*, 4^e éd. 1890, t. I^{er}, n° 417 *in fine*). Le droit de mutation sur le montant total de la créance aura été acquitté aussi bien par le donataire que par le concessionnaire de la nue-propriété du titre. Le même raisonnement serait appliqué aux transmissions de nue-propriété ou d'usufruit de rentes ou pensions.

La règle posée par l'art. 13, n° 3, s'applique aussi bien à l'hypothèse d'un transport de la nue-propriété ou de l'usufruit d'une créance (cession de l'usufruit d'une créance à terme de 1.000 francs à un usufruitier âgé de 55 ans ; la valeur imposable de cet usufruit est des $3/10^{\text{es}}$ du capital de la créance, soit de 300 francs, quel que

soit le prix du transport), qu'au cas où une personne cède la nue-propiété d'une créance à terme en s'en réservant l'usufruit (par exemple, si une personne âgée de 45 ans cède, moyennant le prix de 700 francs, la nue-propiété d'une créance à terme de 1.000 francs, l'impôt sera liquidé sur $6/10^{es}$ ou 600 francs, abstraction faite du prix stipulé).

L'art. 13 de la loi de 1901 a prévu la transmission en nue-propiété ou en usufruit, non seulement des rentes perpétuelles et des rentes viagères, mais aussi des rentes temporaires (il est à remarquer, en effet, que le législateur se sert des expressions *rentes non perpétuelles*). La valeur de la pleine propriété de ces rentes est représentée par le total des annuités à courir, même s'il est supérieur à 10 fois la rente (*Traité alphabétique*; V. Rente, n° 18); ce sera donc sur la réunion de ces annuités que sera arbitrée la valeur de l'usufruit ou de la nue-propiété transmis d'après l'âge de l'usufruitier.

La loi nouvelle a laissé complètement de côté les transmissions des rentes perpétuelles ou viagères en pleine propriété. L'Inst. 3049 porte, en effet, que « la valeur imposable de ces rentes continuera d'être déterminée, conformément aux § 6, 7 et 9, art. 14 de la loi de Frimaire, soit par le capital constitué et aliéné, soit par un capital formé de 20 fois la rente perpétuelle ou de 10 fois la rente viagère (p. 14) ». On aboutit dès lors au résultat suivant, qui est peu satisfaisant en équité et en logique : le légataire, âgé de 65 ans, d'une rente viagère de 1.000 francs, sans autre indication, devra acquitter

le droit de succession sur un capital formé de 10 fois les arrérages annuels, soit sur 10.000. Au contraire, si l'on suppose que la même personne a recueilli dans une succession l'usufruit d'une rente viagère de 1.000 francs, elle ne paiera l'impôt que sur les $2/10^{\text{es}}$ de 1.000×10 , soit sur 2.000. Cette anomalie est d'autant plus choquante que la rente viagère est considérée en droit civil comme l'usufruit du capital nécessaire à produire les arrérages ; il en est ainsi, notamment, au point de vue de la dispense reconnue, au profit du donataire en avancement d'hoirie d'une rente de cette nature, de rapporter les arrérages à la succession du donateur (Aubry et Rau, *Cours de Droit civil*, § 631, texte et note 44 ; Dalloz, *Jur. Gén.*, V. Succession, n° 1219). D'autre part, l'usufruitier d'une rente viagère en perçoit tous les avantages utiles, puisque l'art. 588 lui permet de toucher tous les arrérages. On conçoit donc difficilement la différence de traitement fiscal entre le légataire de l'usufruit d'une rente viagère et le bénéficiaire de la rente viagère elle-même.

On a répondu, pour justifier la loi de 1901, qu'un système plus rationnel aurait nécessité la révision du mode général de capitalisation de la rente perpétuelle et du revenu des immeubles, car il serait illogique d'évaluer la rente viagère à un capital formé de plus de 20 ou 30 fois son arrérage (si on tient compte de l'âge du crédi-rentier, conformément au barème de l'art. 12) et d'estimer une rente perpétuelle ou un immeuble à raison de 20 ou 25 fois seulement son revenu annuel. Cette réforme de l'évaluation légale des biens, telle qu'elle est

établie par la loi de Frimaire, a paru de nature à bouleverser toute notre législation fiscale, et l'on a cru préférable de conserver le forfait admis pour l'évaluation des rentes (Note additionnelle au projet de loi de 1880). On ajoute que le forfait dont il s'agit attribue à la rente viagère une valeur moyenne tellement réduite qu'il n'a pas d'inconvénient réel pour les contribuables : en effet, « dans l'état actuel des choses, la rente viagère, si longue qu'en soit la durée, n'est pas estimée plus que si le crédi-rentier avait une vie probable de 10 ans ; en appliquant les évaluations relatives à l'usufruit, cette présomption de survie, et par conséquent de durée de la rente, pourrait dépasser 30 ou 40 ans, c'est-à-dire produire la capitalisation de 30 ou 40 annuités de la rente ».

Mais il est impossible de comprendre ce raisonnement, qui ne s'accorde nullement avec les évaluations de l'usufruit, d'après le barème de l'art. 13, suivant lequel la valeur de l'usufruit imposable ne correspond jamais qu'à une partie de celle de la pleine propriété. En bonne logique, une réforme apportée dans la tarification de l'usufruit aurait dû entraîner une modification correspondante quant à la rente viagère ; des réformes législatives ne doivent jamais être arrêtées par une fin de non-recevoir tirée de la complexité des difficultés qu'il s'agit de résoudre, et il n'y avait qu'à suivre, sur ce point, la voie tracée par les Compagnies d'assurances, qui évaluent d'une manière sensiblement identique la durée des usufruits et celle des rentes viagères.

DEUXIEME PARTIE

Transmissions successives de la nue-propiété et de l'usufruit pendant le démembrement

Sous le régime de la loi de Frimaire, les transmissions qui s'opéraient relativement à l'usufruit au cours du démembrement étaient toujours assujetties au droit sur la valeur réelle de cet usufruit. Mais les mutations de nue-propiété réalisées à titre gratuit ou onéreux pendant la même période ne bénéficiaient du même avantage que si, lors du démembrement, la nue-propiété avait supporté l'impôt sur la valeur de la pleine propriété. C'était seulement dans l'hypothèse où le premier nu-propiétaire avait acquitté, lors du démembrement, le droit sur la valeur de la propriété entière, et soldé ainsi une fois pour toutes l'impôt afférent à l'expectative de l'usufruit, que les transmissions ultérieures de la nue-propiété étaient admises à n'acquitter la taxe que sur le prix exprimé ou la moitié de la valeur entière (Cass., Ch. réun., 27 déc. 1847, Inst. 1816, D. 48, 1, 27). Il va de soi que cette restriction est complètement supprimée par la loi nouvelle.

Aujourd'hui, la perception établie à l'origine sur l'acte qui opérerait le démembrement est absolument indifférente ; on ne doit considérer que la transmission actuelle de la nue-propriété ou de l'usufruit, et l'impôt est toujours assis sur la valeur réelle de chacun de ces droits au jour de la mutation, sans qu'il y ait à distinguer entre les meubles et les immeubles, entre les transmissions à titre onéreux et celles à titre gratuit. Ainsi, la nue-propriété peut, pendant la durée de l'usufruit, être l'objet d'une cession à titre onéreux ou d'une libéralité. Dans la première hypothèse, l'impôt est perçu sur le prix exprimé et les charges en capital (art. 13, 1^o). Même au cas où le paiement du prix ne devrait avoir lieu qu'à l'extinction de l'usufruit sans intérêt jusque-là, le droit proportionnel devrait néanmoins être perçu sur ce prix et il n'y a pas à s'arrêter à l'objection d'après laquelle le prix paraît alors s'appliquer à la propriété entière (Cass., 30 avril 1884. Instruc. 2700, § 5).

Quand la nue-propriété est transmise à titre gratuit au cours du démembrement, c'est-à-dire par donation ou par succession, sa valeur s'apprécie, au point de vue de l'impôt, suivant l'âge de l'usufruitier à l'époque de la mutation, conformément au barème légal. Si l'usufruit n'a qu'une durée temporaire, la valeur de la pleine propriété est diminuée, pour l'impôt, de $2/10^{\text{es}}$ par période de 10 ans restant à courir. Les mêmes observations s'appliquent à la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit de l'usufruit pendant le démembrement.

En résumé, d'après l'art. 13, 1° de la loi de 1900, c'est le prix uniquement de la transmission actuelle de la nue-propriété ou de l'usufruit qui sert de base au droit de mutation pendant le démembrement. Il est indifférent que l'époque à laquelle a eu lieu la séparation de la nue-propriété et de l'usufruit soit antérieure à 1901, et que la nue-propriété n'ait pas alors acquitté l'impôt sur la valeur de la pleine propriété. Ainsi, dans l'hypothèse où une succession ouverte depuis la loi de 1901 comprend une nue-propriété qui, ayant été séparée de l'usufruit sous le régime antérieur, n'a pas été assujettie à l'impôt sur la valeur de la pleine propriété, le droit de succession devra être liquidé, non pas sur l'évaluation de la pleine propriété, mais seulement sur la valeur de la nue-propriété calculée en tenant compte de l'âge de l'usufruitier. Mais, dans l'hypothèse inverse, en supposant qu'une propriété ait été démembrée par décès avant la mise en vigueur de la loi nouvelle et que le Trésor ait encaissé des droits qu'il ne percevrait plus sous le régime actuel, le droit de mutation ayant été acquitté, d'une part, par l'usufruitier, sur la moitié de la valeur de l'objet, et, d'autre part, par le nu-propriétaire sur la valeur entière du bien, la transmission ultérieure, à titre gratuit, soit de la nue-propriété, soit de l'usufruit, ne sera tarifée que d'après le forfait établi par la loi de 1901, sauf dans l'hypothèse où la mutation aurait pour résultat de réunir l'usufruit à la nue-propriété (Voir *infra*). C'est, en effet, un principe que les mutations sont régies au point de vue du tarif et de la liquidation des droits,

par la loi en vigueur au moment où elles s'accomplissent (Cass. Req. 16 avril 1904, Rev. Enr. 3589).

Les perceptions fiscales ne peuvent, en effet, être établies que d'après la situation au moment où les droits sont acquis au Trésor. C'est par l'examen actuel des actes et par l'effet attribué à leur disposition au moment où l'impôt doit être acquitté que la perception se détermine et qu'on en apprécie la régularité (Cf. Cass., 6 juillet 1871, S. 71, 1, 163 ; D. 71, 1, 343). Ces principes conduisent à décider que c'est la loi du 25 février 1901, et non pas la loi en vigueur lors du démembrement, qui fixe la règle applicable. Cette solution n'est pas en contradiction avec la non-rétroactivité des lois.

Le principe de non-rétroactivité a été édicté pour placer les droits acquis à l'abri d'une réforme législative ultérieure. Or, le Trésor n'avait pu acquérir, sous l'empire de la législation ancienne, un droit afférent à une mutation qui ne s'était pas produite sous l'empire de cette loi. La loi ancienne prescrivait, à la vérité, de percevoir, lors du démembrement, le droit de mutation à raison de l'expectative de l'usufruit ; mais c'est là une disposition exceptionnelle qui ne couvre que la réunion ultérieure de l'usufruit et ne s'applique pas aux mutations successives de la nue-propriété durant le démembrement. La loi ancienne s'est expliquée sur ce point, parce qu'il s'agit d'une mutation qui, étant subordonnée au décès de l'usufruitier, ou au terme final de la durée de l'usufruit, doit tôt ou tard se réaliser. Mais la loi an-

térieure ne pouvait avoir la prétention de régir des hypothèses peut-être non susceptibles de se réaliser, et s'occuper de tarifier des transmissions de nue-propriété ou d'usufruit qui ne doivent pas forcément s'accomplir. En conséquence, toutes les mutations de nue-propriété ou d'usufruit qui se produisent depuis 1901 ne donnent ouverture à l'impôt que conformément aux règles de la législation nouvelle (Wahl, n° 1004, t. II).

TROISIEME PARTIE

Règles fiscales applicables au cas de consolidation

La consolidation, c'est la réunion sur la même tête des deux qualités incompatibles de nu-propriétaire et d'usufruitier, de sorte que le démembrement prend fin. Nous examinerons, dans deux paragraphes distincts, les conséquences fiscales de la réunion de l'usufruit à la propriété, et celles de la réunion de la nue-propriété à l'usufruit.

§ 1^{er}. — RÉUNION DE L'USUFRUIT A LA NUE-PROPRIÉTÉ.

L'usufruit peut d'abord s'éteindre naturellement, par exemple par le décès de l'usufruitier ou par l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit. Dans ce cas, aujourd'hui comme sous l'empire de la législation antérieure, aucun droit n'est exigible, sans qu'il y ait lieu de distinguer entre le cas où la réunion de l'usufruit s'opère en la personne de l'acquéreur de la nue-propriété et celui où la réunion s'effectue au profit d'un légataire, d'un donataire ou d'un tiers acquéreur. Cette

règle a été maintenue par l'art. 13 *in fine* de la loi de 1901.

L'Inst. 3049 commente ce texte dans les termes suivants : « Dans l'économie de la réforme, l'impôt perçu pour la nue-propriété soit sur le prix convenu, soit sur l'évaluation fixée par la loi, atteint la valeur actuelle de cette nue-propriété, eu égard aux probabilités de la réunion plus ou moins prochaines de l'usufruit. Le nu-propriétaire acquittant ainsi le droit sur l'expectative de l'usufruit, telle qu'elle résulte pour lui du titre qui a opéré le démembrement, la consolidation de cet usufruit ne pouvait être assujettie à aucun droit, du moins quand elle a lieu par l'accomplissement du terme fixé ou de la condition prévue originairement (p. 13) ». On peut ajouter que, par la mort de l'usufruitier ou par l'expiration de la période assignée à la durée de l'usufruit, le propriétaire ne réalise en vérité aucune acquisition ; il est seulement libéré d'une charge. « Il n'y a pas transmission, enseigne M. Demante, quand l'usufruit cesse par l'effet d'une des causes légales d'extinction, par la mort de l'usufruitier ou par l'échéance du terme originairement fixé. Dans ce cas, le propriétaire reprend *jure suo* son plein pouvoir sur la chose ; il ne tient rien de l'usufruitier dont le droit est éteint d'une manière absolue ; or, il implique contradiction qu'un droit éteint soit transmis. » (*Principes de l'Enr.*, 4^e éd., n° 331, 1 ; Comp. Merlin, *Rép. V° Enregistrement*, § 20 *bis*). Dès lors que l'extinction de l'usufruit ne constitue

que la disparition d'une charge pour le propriétaire, on ne saurait imposer à ce dernier le paiement d'un impôt qui n'est dû seulement que pour les mutations.

La loi de 1901 prévoit comme causes d'extinctions naturelles, bénéficiant de l'exonération d'impôt, le décès de l'usufruitier et l'expiration de la période qui avait été fixée pour sa jouissance, en cas d'usufruit temporaire ; mais cette énumération légale n'a aucun caractère limitatif ; c'est ainsi que l'extinction de l'usufruit par non usage ou par prescription, excluant toute idée de transmission, doit être affranchie de la perception du droit proportionnel (Naquet, *Traité des droits d'Enr.*, t. I^{er}, pp. 201 et s.)

A cet égard, la question s'est posée dans la pratique de savoir si, lorsqu'un usufruit a été donné ou légué par un époux à son conjoint avec clause qu'il prendrait fin en cas de convol, le convol de l'époux usufruitier donne ouverture au droit de mutation à la charge du nu-propriétaire. Il faut répondre, en s'inspirant de l'art. 13, *in fine*, de la loi de 1901, qu'en pareille hypothèse, il n'est rien dû pour la réunion de cet usufruit à la propriété ; en effet, l'usufruit s'est éteint purement et simplement, et son acquisition par le nu-propriétaire n'est nullement la conséquence d'une transmission (Cf. Baudry et Chauveau, *Des biens*, n^{os} 738 et 739). On a objecté cependant, que, si le convol de l'époux usufruitier se réalise après la déclaration de la succession du conjoint prédécédé, le nu-propriétaire peut avoir acquitté l'impôt

sur une valeur bien inférieure à celle qui aurait dû supporter les droits. La valeur de la nue-propriété avait été évaluée dans la déclaration à 3/10^{es}, par exemple, à raison de l'âge de l'usufruitier. Mais, par suite du convol de ce dernier, l'usufruit dont il jouissait s'est trouvé converti en une jouissance d'une durée fixe inférieure à 10 ans, et en réalité, c'est sur les 8/10^{es} de la pleine propriété que le nu-propriétaire aurait dû acquitter les droits. Il est vrai que si le nu-propriétaire a payé moins, l'usufruitier, en revanche, a acquitté une somme supérieure à celle qu'il devait. En conséquence, la compensation s'opère exactement quant aux valeurs imposables ; mais le Trésor peut n'être pas désintéressé, car, d'après les liens de parenté existant entre le défunt et le nu-propriétaire, l'impôt sera tantôt supérieur, tantôt inférieur à celui qui, dès le début, aurait été exigible, si on avait été immédiatement fixé sur la durée de l'usufruit. Seulement c'est là une conséquence du forfait qui a été établi par la loi pour l'assiette du droit.

La loi de 1901 ne prévoit que les deux cas normaux de l'extinction naturelle de l'usufruit : le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit. Faut-il en conclure que, dans les autres cas, la disposition de l'article 13 *in fine*, ne s'appliquerait plus ? Le texte dont il s'agit n'a point cette portée. La dispense d'impôt s'applique par identité de motifs, nous l'avons vu, à tous les cas d'extinction naturelle de l'usufruit qui excluent une idée de transmission et qui ne sau-

raient, par suite, donner ouverture à l'impôt proportionnel (Voir en ce sens la note annexée au projet de loi de 1880 sur l'évaluation de l'usufruit. R. P. 5480, 5527 et 5555 ; et Naquet, *loco citato*).

On s'est demandé, à cet égard, si la résolution de l'usufruit pour abus de jouissance rendait exigible le droit de mutation à titre onéreux pour réunion anticipée. Il semble qu'en pareil cas, l'exemption d'impôt n'est plus acquise. Il faut remarquer, en effet, que l'extinction de l'usufruit, même quand elle est prononcée sans indemnité, ne peut résulter que d'un jugement ; or, il est de principe que, seuls, les jugements de résolution pour cause de nullité radicale, sont affranchis du droit proportionnel. Il ne serait pas juridique d'assimiler l'abus de jouissance à une nullité radicale, car la nullité suppose un vice initial contemporain de la convention qui s'est formée ; l'abus de jouissance ne présente, à aucun titre, ce caractère ; on ne saurait prétendre qu'il affectait le droit d'usufruit dès le jour même de sa constitution ; c'est seulement un événement ultérieur, dû à un acte ou à une série d'actes volontaires de l'usufruitier, qui a engendré l'abus de jouissance. Dès lors, le jugement n'équivaut pas à une décision constatant une nullité radicale ; et il encourt l'impôt proportionnel à raison du principe que « les jugements qui résolvent un contrat sont passibles du droit proportionnel à moins que ce ne soit pour cause de nullité radicale » (Naquet, *Traité*, t. I^{er}, n^o 203). On peut ajouter qu'il n'y a aucun

motif de faire application de l'art. 13 *in fine* de la loi de 1901 ; ce texte ne dispense de l'impôt que la réunion par suite du décès de l'usufruitier ou de l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit ; mais il est étranger à l'extinction de l'usufruit pour abus de jouissance. En tous cas, aucun doute ne saurait exister dans l'hypothèse où la rentrée du propriétaire en jouissance de tous les attributs de son droit est subordonnée, par le tribunal, au paiement d'une indemnité à l'usufruitier dépossédé ou à ses ayants-cause. Il y a alors véritablement transmission à titre onéreux, donnant lieu au droit proportionnel et sur le montant de l'indemnité (Demante, *Principes*, t. I^{er}, n° 336).

Dans la pratique, c'est surtout par voie de cession ou de renonciation émanant de l'usufruitier que la consolidation s'opère. C'est à l'occasion de cette hypothèse qu'il convient de signaler la modification apportée par la loi de 1901 aux règles anciennes. Sous le régime de la loi de Frimaire, tout acte qui avait pour objet d'opérer par une transmission la réunion de l'usufruit et de la nue-propriété donnait ouverture au droit proportionnel, mais à la condition expresse que ce droit n'eût pas été perçu par anticipation, à l'époque du démembrement, sur la valeur de la pleine propriété (Loi de Frimaire, art. 15, § 6 et 7 ; Inst. 2188). Ce système donnait lieu, dans la pratique, aux plus grandes difficultés. Il fallait rechercher avec le plus grand soin la mutation originaire d'où résultait le démembrement de la pro-

priété. Si, lors de la présentation de l'acte originaire du démembrement à la formalité, l'impôt avait été payé par le nu-propriétaire sur la valeur de la pleine propriété, la réunion ultérieure de cet usufruit à la nue-propriété ne pouvait plus rendre exigible qu'un droit fixe de 4,50 (Loi du 22 Frimaire, an VII, art. 68, § 1^{er}, n° 42. Loi du 28 avril 1816, art. 44, n° 4. Loi du 28 février 1872, art. 4), indépendamment du droit proportionnel de transcription de 1,50 0/0, lorsque l'acte qui réunissait l'usufruit à la nue-propriété était de nature à être transcrit. Seulement le droit proportionnel de mutation ne pouvait être alors exigé, puisqu'il avait été perçu, dès le début, sur la valeur de la pleine propriété ; une nouvelle réclamation de cet impôt aurait abouti au versement de deux taxes sur la même valeur. Mais, dans l'hypothèse inverse, lorsque le droit proportionnel de mutation n'avait été payé, lors du démembrement, que sur la valeur de la nue-propriété, la consolidation, résultant d'une cession ou d'une renonciation ultérieures consenties par l'usufruitier, donnait ouverture au droit de transmission sur la valeur de l'usufruit.

Ces solutions concordaient logiquement avec les règles fiscales applicables en cas de démembrement de la propriété ; il était parfaitement juste que le nu-propriétaire qui, à cette époque, avait acquitté l'impôt sur la pleine propriété, fût affranchi désormais de tout paiement nouveau, à l'occasion des événements qui mettraient fin au démembrement ; le droit fixe de 4.50 n'était

pas, d'ailleurs, à proprement parler, un véritable impôt, il représentait plutôt le salaire de la formalité. Mais, lorsque le nu-proprétaire n'avait acquitté l'impôt au début que sur la valeur de sa nue-proprété, il était absolument équitable que, recouvrant par la suite le surplus de ses droits, il fût redevable d'un impôt sur la valeur de l'usufruit qui venait accéder à sa propriété.

Cette distinction fondamentale, qui jouait un grand rôle dans la législation fiscale du xix^e siècle, ne s'applique plus sous l'empire de la loi de 1901. Désormais, la nue-proprété n'est jamais taxée, lors du démembrement, que sur la valeur qui lui est assurée par le barème légal, et il n'existe plus d'hypothèse où les nu-proprétaires doivent par anticipation payer les droits sur la valeur de la pleine propriété. Dans cette nouvelle conception fiscale, le Trésor ne serait plus désintéressé, si la consolidation de l'usufruit pouvait s'opérer sans que le nu-proprétaire ait aucun droit à acquitter. Celui-ci n'a jamais payé en trop par anticipation, puisque l'un des caractères fondamentaux de la loi de 1901 est de limiter le paiement de l'impôt, soit sur l'usufruit, soit sur la nue-proprété, à la valeur qu'ils possèdent, d'après l'art. 13, 2^e, lors du démembrement. Par suite, lorsque la réunion de l'usufruit et de la nue-proprété se produit avant l'expiration du terme fixé, ou de la période convenue, en vertu, soit d'une renonciation de l'usufruitier suivie de la rentrée en possession par le nu-proprétaire, soit d'une convention quelconque, l'acte consta-

tant la consolidation est sujet au droit proportionnel, perçu, soit sur le prix stipulé s'il y a mutation à titre onéreux, soit d'après l'âge de l'usufruitier, si la réunion s'opère à titre gratuit ou en vertu d'un échange. (Inst. 3049, page 13). La règle nouvelle donne lieu aux applications suivantes :

1° Lorsque la consolidation résulte d'une renonciation de l'usufruitier, elle donne ouverture à l'impôt proportionnel, car, bien qu'aucun contrat n'ait été passé, pour constater la mutation, celle-ci existe et doit être frappée par le fisc ; mais il faut, pour justifier la perception, que l'Administration établisse la rentrée par le nu-propriétaire, dans le droit qui avait été abandonné par l'usufruitier. A défaut d'acceptation expresse ou tacite par le nu-propriétaire, la renonciation émanant de l'usufruitier ne serait pas véritablement translatrice et le droit de mutation ne pourrait être exigé par l'Administration ; il lui appartiendrait seulement de surveiller, par la suite, les événements qui seraient de nature à prouver que le propriétaire est entré en jouissance de son bien, en vue de recouvrer le droit de mutation qui serait dû dans ces circonstances.

L'Instruction 3058, page 40, trace à cet égard des règles auxquelles doivent se conformer les préposés ; ceux-ci doivent prendre les précautions voulues pour que le droit resté en suspens n'échappe pas au fisc et notamment ils ouvriront dans ce but une consignation au sommier de surveillance (Sorte de registre où sont ouverts

des articles ou annotations concernant les événements qui tiennent quelque perception en suspens).

Cette règle que la renonciation, par l'usufruitier à son droit, donne ouverture aujourd'hui à l'impôt proportionnel, ne doit pas être interprétée d'une manière excessive. Il arrive fréquemment qu'un usufruitier renonce avant même d'être entré en jouissance ; tel est le cas du conjoint usufruitier légal (art. 767), ou d'un légataire en usufruit, qui refuse l'usufruit légal ou la libéralité dont il était appelé à bénéficier ; une semblable renonciation ne comporte que le droit fixe de 3 francs ou de 4 fr. 50, suivant qu'elle est comprise dans un acte civil ou dans un acte judiciaire ; l'héritier, en d'autres termes, est censé avoir recueilli, dès le décès, la plénitude de la propriété (Voir sol. 6 janv. 1876, R. P. 4981). Mais dès qu'on est en présence d'une renonciation véritablement translatrice, c'est-à-dire quand la renonciation de l'usufruitier est acceptée par le nu-propriétaire, la jurisprudence interprète la convention comme une véritable cession assujettie au droit proportionnel (Cass., 18 nov. 1851, D. 51, 1, 305, Inst. 1912, § 5).

L'Administration n'a pas d'ailleurs à établir que l'acceptation par le nu-propriétaire est expressément intervenue ; une acceptation tacite suffit ; il est de jurisprudence que, lorsque des actes ultérieurs ou des faits constants, légalement parvenus à la connaissance de l'Administration, démontrent suffisamment le caractère translatif de la renonciation, l'impôt proportionnel est exigible.

ble (Décisions rapportées au Traité alphabétique, *verbo* Usufruit, n° 81, note 3). Parmi les décisions récentes, on peut citer un jugement de Bordeaux, du 7 juin 1899 (J. E. 25773), qui a été rendu dans les circonstances suivantes : Une veuve, légataire d'un usufruit qu'elle avait d'abord exercé, y avait ensuite renoncé par acte au greffe. Le tribunal a attribué à cette renonciation un caractère translatif en raison de ce que le nu-propriétaire avait pris dans une instance la qualité d'*ayant-cause* de l'usufruitière, et de seul propriétaire de l'immeuble ; dès lors, le droit proportionnel a été reconnu exigible.

Faut-il aller plus loin, et conclure à l'exigibilité du droit proportionnel, même quand la renonciation par l'usufruitier est pure et simple et unilatérale ? L'Administration semble aujourd'hui fixée en ce sens qu'il n'existe pas alors de transmission et que l'impôt proportionnel ne saurait être réclamé tant que la renonciation n'a pas été acceptée expressément ou implicitement par le nu-propriétaire. « Même au cas où l'usufruitier était investi de son droit, au moment où il renonce purement et simplement, il n'existe pas de mutation imposable. Ce qu'il faut, en effet, pour qu'une mutation soit passible du droit proportionnel, c'est qu'elle résulte d'un concours de volontés et dérive directement du fait qui la constitue. Or, ce n'est point le cas de la renonciation pure et simple. » (V. Naquet, t. I^{er}, n° 202; Sol. 23 février 1892, J. E. 24965 ; Pontoise, 10 avril 1893, J. E. 24192).

2° En cas de vente avec réserve d'usufruit postérieure à la loi du 25 février 1901, la réunion ultérieure de l'usufruit à la nue-propriété sera toujours assujettie aux droits de mutation sur le prix stipulé dans l'acte de cession.

3° Si la consolidation porte sur un usufruit qui a été antérieurement séparé de la nue-propriété, par l'effet d'un legs ou d'une donation entre vifs, depuis la loi de 1901, la cession subséquente de l'usufruit au nu-propriétaire est toujours passible du droit de mutation. Il en était autrement sous le régime de la loi de l'an VII. Dans cette hypothèse comme pour la précédente, le droit de mutation avait été acquitté par anticipation sur la valeur de la pleine propriété, (d'une manière plus précise dans les ventes d'immeubles sous réserve d'usufruit au profit du vendeur, le droit afférent à l'usufruit avait été perçu par anticipation, puisque la vente avait été taxée pour le prix augmenté de moitié). Le Trésor était donc désintéressé par avance du montant de l'impôt applicable à l'usufruit et, par conséquent, la transmission ultérieure de cet usufruit ne pouvait être atteinte par aucun droit (Cass. 29 mai 1832 J. E. 10358 ; 27 mai 1834, J. E. 10933. S. 34, 1, 425 ; 12 août 1834, J. E. 11031, S. 34, 1, 532). Toutefois, dans une hypothèse particulière, la réunion de l'usufruit à la nue-propriété donnait lieu au droit de mutation ; il en était ainsi quand la propriété avait été démembrée par l'ouverture d'une succession et que la cession intervenait avant la déclaration de la suc-

cession par le nu-propiétaire. En pareil cas, la réunion de l'usufruit à la nue-propiété était passible de l'impôt proportionnel, mais les parties pouvaient en demander la restitution après le paiement des droits de mutation par décès (Déc. M. F. 22 mars 1808, Inst. 386, § 39 ; Sol. 14 mai 1897, J. E. 25263).

Aujourd'hui, il n'y a plus à distinguer, pour percevoir le droit de mutation sur la cession par le légataire de l'usufruit au nu-propiétaire, suivant que l'acte est passé ou non avant la déclaration de succession. La nue-propiété transmise à titre gratuit n'est plus taxée sur la valeur de la propriété entière ; elle ne supporte l'impôt que sur sa valeur actuelle au jour du démembrement, déterminée par l'âge de l'usufruitier. Par conséquent, l'acte qui opère la consolidation ne peut plus bénéficier d'une immunité fiscale, puisqu'il n'y a pas eu versement par anticipation du droit afférent à la valeur de l'usufruit. En outre, lors de la déclaration de succession ultérieure, le nu-propiétaire et l'usufruitier acquitteront l'impôt de mutation par décès, chacun sur le droit qui s'était ouvert à son profit.

4° De même en cas d'échange conclu depuis la loi de 1901, la cession de l'usufruit au titulaire de la nue-propiété échangée sera passible du droit de mutation.

5° La loi de 1901 aboutira aux conséquences suivantes, lorsque le propriétaire et l'usufruitier d'un immeuble procéderont ensemble à la vente de leurs droits sur cet immeuble.

Jusqu'à cette loi, la règle fiscale était que, le nu-pro-

priétaire ayant payé par anticipation lors du démembrement le droit de mutation sur la valeur de la pleine propriété, le cessionnaire du nu-propiétaire n'avait aucun droit spécial à acquitter relativement à la réunion de l'usufruit à la nue-propiété, car le droit avait été perçu d'avance sur la valeur de l'usufruit. « Dans le cas d'achat simultané par un tiers de la nue-propiété et de l'usufruit d'un immeuble, l'acquéreur est toujours le représentant du cédant et doit profiter comme lui de l'exemption relative à la réunion de jouissance » (Sol. 23 avril 1866, J. E. 18355). L'Administration évitait donc d'appliquer le droit de vente à la portion du prix qui s'appliquait à la transmission de l'usufruit, lorsqu'il y avait vente simultanée par l'usufruitier et le nu-propiétaire de leurs droits respectifs sur l'immeuble. Cette règle de perception était observée toutes les fois que le nu-propiétaire avait, lors du démembrement, payé le droit de mutation pour la valeur de la toute propriété (Sol., 23 avr. 1866 précitée ; 13 août 1881, R. P. 6197 ; 20 sept. 1895, J. E. 24786).

Mais, depuis la loi de 1901 une autre règle doit être suivie. Lorsque le démembrement a eu lieu après le 25 février 1901, la nue-propiété a toujours été taxée, défalcation faite de l'importance de l'usufruit ; dès lors, la transmission ultérieure et simultanée de l'usufruit et de la nue-propiété est passible du droit de mutation sur la totalité du prix stipulé, sans aucune déduction à raison de la valeur de l'usufruit.

Dans toutes ces hypothèses, un principe commun doit

être observé ; le mode d'évaluation mis en vigueur par la loi respecte toujours la diminution de valeur de la propriété par suite de la séparation de l'usufruit ; il n'y a, en conséquence, aucune injustice à percevoir le droit de mutation sur la cession par l'usufruitier de son droit.

Dans les exemples qui viennent d'être rapportés, la consolidation donne donc ouverture à un droit de mutation, qui sera perçu d'après les règles de liquidation tracées par l'art. 13 de la loi de 1901 : l'impôt sera liquidé, soit sur le prix indiqué dans les cessions à titre onéreux, soit sur la valeur imposable de l'usufruit dans les donations ou les échanges, déterminée d'après l'âge de l'usufruitier conformément au barème légal. Mais il reste une difficulté. Lorsque, sous l'empire de la loi de Frimaire, la nue-propriété était affranchie du droit proportionnel de mutation (en raison du paiement de l'impôt par le nu-propriétaire sur la valeur entière de la pleine propriété lors du démembrement), la consolidation donnait ouverture à un droit fixe de 4,50 plus un droit de transcription de 1,50 0/0, si l'acte de renonciation à l'usufruit ou de cession de l'usufruit était de nature à être transcrit. Que sont devenues, sous la loi nouvelle, ces deux perceptions ?

En ce qui concerne d'abord le droit fixe de 4,50 établi par l'art. 68, n° 42, de la loi de Frimaire, pour les réunions de l'usufruit à la nue-propriété qui s'opéraient par acte de cession dans les conditions où l'impôt de mutation ne devait pas être perçu, ce droit fixe n'est plus

exigible sur les actes contenant des réunions anticipées de l'usufruit régies par les lois nouvelles, puisque ces cessions seront désormais toujours passibles du droit proportionnel de mutation ; mais il ne s'ensuit pas que la liquidation du passé soit devenue définitive et que toute base manque actuellement à la perception du droit de 4,50. En effet toutes les cessions de l'usufruit, qui se rapportent à un démembrement opéré antérieurement à la loi de 1901, continuent à être régies par les règles anciennes. C'est ainsi que l'acte par lequel le légataire ou le donataire de l'usufruit d'un immeuble renoncerait à son usufruit au profit du nu-propriétaire, donnerait ouverture au droit fixe de 4,50 si le décès était survenu avant la loi de 1901 ; le nu-propriétaire ayant, lors de la déclaration de la succession, acquitté l'impôt de mutation par décès sur la valeur de la pleine propriété.

Cette hypothèse a, du reste, été formellement envisagée par le législateur de 1901 et l'art. 21 de la loi nouvelle contient à cet égard une disposition transitoire applicable aux réunions d'usufruit qui procéderaient d'un démembrement opéré avant la mise en vigueur de la loi de 1901.

D'après ce texte, le droit fixe de 4,50 cesse d'être exigible pour toute réunion de l'usufruit à la nue-propriété opérée par acte de cession, dont le prix principal ne dépassera pas 2.000 francs. Cet article nécessite quelques explications. La perception de la taxe de 4,50 avait donné lieu, comme celle de tous les droits fixes, à d'assez vives

critiques. On avait constaté qu'elle constituait parfois, pour les petites mutations, une charge supérieure à celle qu'aurait occasionnée la perception du droit de vente. La jurisprudence administrative avait appliqué la règle à outrance ; elle décidait que, lorsque la nue-propriété appartenait à plusieurs titulaires, la renonciation de l'usufruitier profitait à chacun d'eux distinctement et légitimait la perception d'autant de droits fixes de 4,50 qu'il y avait de nu-propriétaires (Délibération des 19-24 avril 1833. J. E. 12456 — 3). De même, lorsque la nue-propriété et l'usufruit étaient vendus en plusieurs lots, l'Enregistrement réclamait autant de droits fixes de réunion d'usufruit, qu'il y avait de lots (Sol., 7 juillet 1885. J. E. 23009). Cette situation paraissait anormale, surtout depuis qu'un mouvement d'opinion, partiellement consacré par les lois des 26 janvier 1892 et 28 avril 1893, s'était dessiné en vue de la suppression de tous les droits fixes et de leur remplacement par une taxe proportionnelle sur la valeur des transactions, base de perception considérée comme plus conforme à la justice. Le législateur de 1901 ne pouvait rester étranger à ce courant d'idées ; l'art. 21 reflète les tendances de la législation fiscale moderne, puisqu'il dispose que la taxe de 4,50 est supprimée, toutes les fois que les actes constatant la consolidation d'un usufruit et d'une nue-propriété démembrés sous l'empire de la loi de Frimaire, sont de faible importance. Ce dégrèvement est d'ailleurs limité aux consolidations qui s'opèrent à titre onéreux. Il est presque su-

perflu de l'observer, puisque la condition de l'existence d'un prix est prescrite.

Il s'agit du prix principal, qui s'entend avec la même signification que dans la loi du 23 octobre 1884 sur les ventes judiciaires d'immeubles. Les deux lois règlent, en effet, des situations à peu près similaires : toutes deux se proposent d'accorder des dégrèvements aux contribuables ; or, d'après la jurisprudence qui s'est élaborée sur la loi de 1884, le prix principal s'entend, non seulement des sommes versées par l'acquéreur entre les mains du vendeur ou payées en son acquit, mais encore de toutes les charges que l'acquéreur s'oblige à supporter à la place du vendeur (par exemple le paiement des contributions échues avant la vente). Les mêmes expressions doivent recevoir une interprétation analogue, relativement à leur emploi dans l'art. 21 de la loi de 1901. Cet article ne donnera lieu dans son application à aucune difficulté lorsque la cession de l'usufruit aura lieu moyennant un prix spécial : le droit fixe de 4,50 sera, ou non perçu, suivant que ce prix sera supérieur ou inférieur à 2.000. Mais la consolidation peut résulter de la vente simultanée de l'usufruit et de la nue-propriété à la même personne moyennant un prix unique ; celui-ci se compose, dès lors, de deux éléments, applicables l'un à la nue-propriété et l'autre à l'usufruit.

Comment déterminera-t-on la fraction du prix qui représente l'usufruit ?

La doctrine de l'Administration exige ici une déclara-

ration estimative des parties (*Traité alphabétique*, Suppl., 2^e éd., *verbo* Usufruit, n^o 42, II). On aurait pu soutenir que, le démembrement s'étant produit sous l'empire de la loi de Frimaire, c'était les principes de cette législation, et par conséquent la moitié du prix qui devaient être pris en considération pour la mise en œuvre de l'art. 21. Mais on a dit, avec assez de justesse, que le législateur nouveau avait fait table rase des principes anciens sur l'évaluation de l'usufruit ; il convient donc de recourir au droit commun, c'est-à-dire à une déclaration estimative, pour évaluer le prix de l'usufruit. (On ne peut pas se servir ici du barème de la loi de 1901, qui concerne la constitution ou la transmission de l'usufruit. Or, dans l'hypothèse qui nous préoccupe, il s'agit non pas d'évaluer l'usufruit, mais le prix applicable à cet usufruit.)

Quant au droit de transcription, qui est de 1 fr. 50 en principal en vertu de la loi du 28 avril 1816, il sera rarement perçu à titre distinct à l'occasion des réunions anticipées de l'usufruit à la nue-propriété. L'utilité de la perception de ce droit n'apparaît plus en effet aujourd'hui comme auparavant. Avant 1901, le droit de transcription était exigible fréquemment sur des actes qui ne comportaient nullement le droit proportionnel, mais où la transcription s'imposait en vue de parvenir à la purge des hypothèques grevant l'immeuble du chef de l'usufruitier. En pareil cas, toutes les fois que le droit proportionnel de transcription n'avait pas été perçu par anticipation,

lors du démembrement, en même temps que le droit proportionnel de mutation, il devenait exigible sur l'acte contenant la réunion de l'usufruit à la nue-propriété, bien que celui-ci fût affranchi du droit proportionnel d'enregistrement. On pouvait citer comme exemple l'hypothèse d'un usufruit séparé de la nue-propriété en vertu d'un testament ; le droit de mutation par décès acquitté par le nu-propriétaire sur la valeur de la pleine propriété lui revenant éventuellement ne contenait pas le droit de transcription ; celui-ci devenait donc exigible, en même temps que le droit fixe de 4,50, sur l'acte ultérieur portant réunion de l'usufruit à la nue-propriété (Cass., 2 déc. 1839, Inst. 1615, § 10, S. 40, 1, 41 ; 30 nov. 1885, J. E. 22553).

Sous l'empire de la loi de 1901, l'intérêt qui peut exister à la transcription demeure, bien entendu, le même ; mais la perception isolée du droit de transcription, sera exceptionnelle. En effet, tout acte de transmission d'usufruit au nu-propriétaire donnera ouverture au droit proportionnel, soit de vente, soit de donation, suivant que la renonciation s'opérera à titre onéreux ou gratuit ; or ce droit contient la taxe de transcription, laquelle ne peut plus être exigée isolément. Sous la loi de 1901, on ne rencontre donc plus de cas d'exigibilité distincte du droit de transcription, que dans les hypothèses où la cession de l'usufruit au nu-propriétaire résulte d'un acte de licitation, et à la condition que cette licitation soit de nature à être transcrite ; il en est ainsi dans trois

hypothèses : quand la licitation intervient entre co-propriétaires dont les droits ne procèdent pas d'un titre commun ; quand elle est tranchée au profit de l'héritier bénéficiaire (Cass. Ch. réunies, 12 janvier 1876, Inst. 2542, § 4. D. 76, 1, 52), enfin quand elle a lieu en faveur d'un légataire particulier (Cass., 12 mai 1897, J. E. 25161). En pareil cas, le droit proportionnel de licitation, ne s'élevant qu'à 4 0/0, ne comportait pas la taxe de transcription et celle-ci sera perçue à titre distinct, même sous le régime de la loi de 1901.

Il se peut que le démembrement de la nue-propriété et de l'usufruit se soit opéré avant la loi de 1901 ; l'époque du démembrement est alors à considérer pour les règles de perception applicables sur l'acte constatant la réunion anticipée de l'usufruit à la nue-propriété. Incontestablement, la loi du 25 février 1901 s'applique à toutes les mutations, portant consolidation, qui sont devenues passibles de l'impôt depuis cette loi. C'est en effet un principe général du droit fiscal, que les mutations sont gouvernées par la loi existante à l'époque à laquelle elles s'opèrent ; mais cette règle n'empêche nullement qu'il y ait lieu de se préoccuper du régime fiscal antérieur à la loi de 1901, dans tous les cas où le nu-propiétaire a payé l'impôt, d'après les règles anciennes, sur la valeur de la pleine propriété. En pareille hypothèse, la réunion anticipée de l'usufruit à la nue-propriété ne sera point régie par la loi de 1901 ; toutes les fois que la nue-propriété et l'usufruit auront été séparés par un fait juri-

dique antérieur à la promulgation de la loi nouvelle, par exemple en vertu d'une succession, d'une donation, d'une vente ou d'un échange antérieurement à 1901, la réunion de l'usufruit à la nue-propriété, bien qu'opérée sous la législation nouvelle, n'en restera pas moins assujettie au tarif et au mode d'évaluation prescrit par la loi de Frimaire. Les principes établis par la loi du 25 février 1901 ne sont donc intégralement applicables qu'aux consolidations venant mettre fin à un démembrement de la propriété réalisé sous l'empire de la loi de 1901 ; de sorte qu'à certains égard, nous vivons encore sous une législation fiscale qui date de la Révolution, et il en sera ainsi tant qu'il restera à apurer des consolidations se rattachant à un démembrement survenu avant 1901. Or cette liquidation du passé peut se prolonger encore pendant bien des années, ce qui n'est pas pour diminuer la complexité de la perception des droits d'enregistrement.

L'Administration estime qu'aucun doute ne saurait s'élever sur ce point, car elle a attiré l'attention de ses agents sur l'observation cumulative de ces règles dans l'Instr. 3049 qui contient notamment le passage suivant :

« Il importe de remarquer qu'un droit de mutation ne deviendra exigible, en cas de réunion anticipée de l'usufruit et de la nue-propriété, qu'autant que cette nue-propriété aura été, lors du démembrement, taxée conformément aux règles nouvelles.

« Toutes les fois, au contraire, que le nu-propriétaire aura acquitté l'impôt, suivant les règles anciennes, sur la

valeur de la pleine propriété, la réunion anticipée continuera à s'opérer, sans paiement d'aucun droit, même postérieurement à la promulgation de la loi du 25 février 1901, sauf application, le cas échéant, de l'art. 15, n° 6, dernier alinéa, de la loi du 22 Frimaire an VII. »

Les applications suivantes permettront de mettre en lumière les règles tracées pour déterminer la mesure dans lesquelles la loi de Frimaire demeure applicable aux cas où, le démembrement s'étant opéré sous son empire, la réunion de l'usufruit à la nue-propriété est intervenue depuis la mise en vigueur de la loi de 1901 :

1° Si le démembrement provient d'une donation par voie de partage anticipé ou d'un échange, les droits de mutation et de transcription se trouvent avoir été acquittés par anticipation lors du démembrement de la propriété et de l'usufruit par les actes dont il s'agit. En effet, le nu-propriétaire a acquitté, lors du démembrement, le droit de mutation sur la valeur de la pleine propriété dans le système de la loi de Frimaire, le Trésor est donc désintéressé d'avance de la taxe afférente à la valeur de l'usufruit ; dès lors, la cession de cet usufruit, ou tout fait juridique ayant pour résultat d'amener sa réunion à la nue-propriété, ne peut être soumis au droit proportionnel de mutation ; le droit fixe de 4,50 est seul exigible (Cass. 12 août 1834, Inst. 1467, § 7, S. 34, 1, 532.)

2° De même, si le démembrement s'est opéré par succession, avant 1901, le droit fixe de 4,50 est encore seul

exigible, parce que le nu-propriétaire a payé par anticipation l'impôt lors de l'ouverture de la succession, sur la valeur en pleine propriété des biens qui lui sont advenus. Toutefois, si l'usufruit portait sur un immeuble, et que la réunion s'opère autrement que par un partage, la consolidation donne ouverture au droit de transcription, lequel est perçu, en cas de vente, sur le prix stipulé ou, à défaut de prix distinct, sur une déclaration des parties, et en cas de donation ou d'échange de l'usufruit, sur la valeur de cet usufruit fixée d'après le barème de la loi de 1901. Le droit de transcription exigible est normalement celui de 1,50 0/0, mais il serait réduit à 0,50 0/0 en principal, si la réunion de l'usufruit s'opérait par voie de partage d'ascendants (L'art. 1 de la loi du 21 juin 1875 ayant réduit pour les partages d'ascendants le droit de transcription à un tarif de faveur, qui est de 0,50 0/0).

3° Si le démembrement provient d'une vente d'immeuble faite avec réserve d'usufruit au profit du vendeur, le droit proportionnel se trouve avoir été perçu sur le prix de la vente, augmenté de moitié à raison de la réserve d'usufruit ; dès lors, le droit concernant la réunion de l'usufruit à la nue-propriété a encore été perçu par anticipation et la transmission ultérieure de cet usufruit au nu-propriétaire ou à ses ayants-cause ne saurait donner ouverture à aucun impôt autre que le droit fixe de 4,50 (Cass., 29 mai 1832, J. E. 10358). Il n'y aurait qu'une hypothèse, celle où la cession de

l'usufruit au nu-propriétaire serait consentie moyennant un prix supérieur à l'évaluation de l'usufruit par l'acte de vente originaire, où la consolidation rendrait exigible un supplément de droit de vente sur la différence entre le prix actuel et la somme ayant au début servi de base à la perception relative à l'usufruit.

4° S'il y a eu vente, par le même acte, de la nue-proprieté à l'un et de l'usufruit à un autre, sous le régime de la loi de Frimaire, le cessionnaire du nu-proprieté ne doit, pas plus que ce dernier, payer de nouveau, lors de la réunion de l'usufruit à la nue-proprieté, le droit qui a été perçu d'avance sur la valeur de cet usufruit, et, par suite, il y a lieu d'affranchir de la perception du droit de vente le prix ou la portion de prix qui s'applique à la transmission de l'usufruit (Sol. 20 sept. 1895, J. E. 24786).

5° Il se peut qu'un usufruit soit réuni à la nue-proprieté par voie de partage d'ascendant ; en pareil cas, l'usufruit est affranchi du droit proportionnel de mutation, si le démembrement s'est opéré sous la loi de Frimaire an VII, parce que le nu-proprieté a payé par anticipation les droits sur la valeur entière de la propriété. Toutefois, l'usufruit transmis dans ces conditions est une cession passible du droit de transcription (Lille, 7 mai 1903, R. E. 3352). Ce jugement a été rendu dans l'espèce suivante. Une succession, ouverte le 11 février 1898, avait été déferée : 1° A la veuve du défunt pour un quart en usufruit en vertu de l'art. 767 ; 2° Aux

quatre enfants du défunt. Ultérieurement, par trois actes en date du 13 mars 1898, la veuve 1° renonça à l'usufruit dont elle profitait ; 2° elle consentit donation à ses trois enfants, à titre de partage anticipé, de ses trois immeubles ; enfin 3° elle procéda au partage de la communauté ayant existé entre elle et son mari. L'Administration estima que la renonciation par la veuve à son usufruit était translatrice de droits susceptibles d'hypothèque et rendait exigible un droit de transcription. Elle vit sa prétention consacrée par le tribunal. La seule difficulté qui se soit présentée dans cette affaire fut celle de savoir quel était le tarif du droit de transcription applicable. On avait pensé, d'abord, que ce droit était de 1,50 0/0 conformément au taux normal ; mais une étude plus approfondie de la question montra que, seul, le tarif de faveur fixé à 0,50 0/0 par la loi de 1875, art. 1, pouvait être appliqué. En effet, l'art. 18 de la loi du 25 février 1901 fixe à 1,70 0/0 sans décimes, droit de transcription compris, la taxe d'enregistrement à laquelle sont assujettis ces partages anticipés. Dès lors, il serait contraire à la loi, qui a voulu, au point de vue du droit de transcription, accorder un régime de faveur aux partages d'ascendants, de maintenir la perception du droit de 1,50 0/0 lequel, avec les décimes, s'élève à 1,88 0/0, attendu que ce droit excéderait celui de 1,70 0/0 qui, établi par la loi de 1901, ne comporte aucun décime, et qui comprend cependant les droits de mutation et de transcription réunis. D'ailleurs, la loi du 21 juin 1875

art. 1, est formelle et elle réduit expressément à 0,50 0/0 le droit dû sur la transcription des partages d'ascendants, sans distinguer suivant qu'ils comprennent des biens en usufruit ou en pleine propriété. Dans l'espèce soumise à l'examen du tribunal de Lille, l'Administration soutenait que la perception du droit de 0,50 0/0 n'était pas légitime, parce que le partage, portant sur un usufruit, n'équivalait pas à une véritable donation-partage, celui-ci, n'étant qu'une ouverture anticipée de la succession du donateur ne saurait s'appliquer qu'à des valeurs patrimoniales susceptibles de survivre au donateur et de faire partie de sa succession. Mais la doctrine de l'Administration a été écartée par le motif que la restriction invoquée n'est nulle part écrite dans la loi et qu'il serait contraire à toute justice de restreindre, par une interprétation arbitraire, l'application du droit de transcription réduit. Prétendre que la donation-partage portant sur un bien, qui ne survit pas au donateur, ne peut être assimilée au partage d'ascendants et devient une libéralité ordinaire, c'est concevoir du partage d'ascendants une idée trop étroite. Le partage d'ascendants ne doit pas être forcément regardé comme l'ouverture anticipée d'une succession. Il suffit de se rappeler, à cet égard, qu'il y a entre le partage et la succession une indépendance complète. Le partage peut en effet s'appliquer à des biens qui n'auraient jamais existé lors du décès ; à l'inverse, il ne s'étendra pas aux biens que le donateur ne possédait pas lors de l'acte, et qu'il n'a

acquis que postérieurement. Ce qui est vrai, c'est que, sous certains rapports, le partage d'ascendants se comporte comme une ouverture anticipée de la succession, mais il est loin d'en être ainsi dans toutes les hypothèses. Dès lors, dans l'affaire examinée par le tribunal de Lille, il y avait bien eu donation-partage et le seul droit de transcription exigible à raison de la réunion de l'usufruit à la nue-propriété était celui de 0,50 0/0. En résumé, dans toutes ces hypothèses, et sauf les difficultés spéciales relatives à la quotité du droit de transcription en matière de partage d'ascendants, il ne saurait y avoir de doute, la réunion de l'usufruit à la nue-propriété opérée par un acte translatif est passible du droit proportionnel de mutation toutes les fois que ces droits n'ont pas été perçus par anticipation, lors du démembrement, sur la valeur de la pleine propriété.

En d'autres termes, un droit de mutation ne sera exigible en cas de réunion de l'usufruit à la nue-propriété, qu'autant que cette nue-propriété aura été, lors du démembrement, taxée dans la mesure qu'aurait imposée la loi nouvelle. Mais si le nu-propriétaire avait, dès l'origine, payé les droits sur la valeur de la pleine propriété, la consolidation s'effectuera sans qu'aucun nouvel impôt, autre que le droit fixe de 4,50, devienne exigible.

§ 2. — RÉUNION DE LA NUE-PROPRIÉTÉ A L'USUFRUIT.

C'est l'hypothèse inverse de celle qui vient d'être examinée : il s'agit de la réunion de la nue-propriété à l'usu-

fruit, en d'autres termes, de l'acquisition par l'usufruitier du droit du nu-propiétaire. Cette hypothèse reste en dehors des prévisions de la loi nouvelle ; elle demeure donc régie par les principes généraux, c'est-à-dire par la règle fondamentale inscrite dans l'art. 15 n° 8 de la loi de Frimaire : lorsque l'usufruitier qui a acquitté le droit d'enregistrement pour son usufruit, acquiert la nue-propiété, il doit payer l'impôt sur sa valeur, sans qu'il y ait lieu de joindre celle de l'usufruit. Cette règle n'a pas été modifiée par la loi du 25 février 1901 ; elle demeure encore applicable, quelle que soit la manière dont la nue-propiété se réunit à l'usufruit ; il n'y a pas à s'arrêter au caractère onéreux ou au caractère à titre gratuit de l'acte qui opère la consolidation : qu'il s'agisse d'une vente, d'une licitation, d'une donation, le principe inscrit dans l'art. 15 conserve sa valeur. D'ailleurs, l'usufruitier qui acquiert la nue-propiété n'est débiteur de l'impôt que sur la valeur de cette nue-propiété, non seulement lorsque son usufruit a été soumis au droit de mutation, lors du démembrement, mais encore lorsqu'il s'en est trouvé affranchi pour une cause quelconque (Usufruit à titre de convention de mariage, partage, etc., Sol., 23 août 1831, Inst. 1388, § 7).

Sous l'empire de la loi de Frimaire, la valeur de la nue-propiété faisant retour à l'usufruit était estimée de la manière suivante : Du moment que, lors du démembrement de la propriété, l'usufruit avait été soumis à la

perception, sur un capital égal à la moitié de la valeur entière, l'usufruitier, en acquérant la nue-propriété, devait logiquement acquitter l'impôt sur la moitié non encore taxée ; de cette manière seulement, la perception était complétée sur la valeur totale de la propriété. On observait, en effet, que la qualité d'usufruitier ne pouvait avoir cour conséquence de rendre sa situation plus mauvaise que ne l'aurait été celle d'un tiers ; or, toute personne qui aurait acquis la nue-propriété, après le démembrement, n'aurait acquitté l'impôt de mutation que sur la moitié de la propriété entière, qui représentait, dans la conception de la loi de Frimaire, la valeur de la nue-propriété ; dès lors, l'usufruitier ne pouvait être placé dans une condition différente et il devait, comme tout autre, profiter du paiement anticipé effectué par le nu-propriétaire, pour l'expectative de la consolidation de la propriété (Délib. 15-18 oct. 1847, J. E. 14330 ; Marseille, 24 août 1863, J. E. 17664). En d'autres termes, l'usufruitier, lorsqu'il réunissait la nue-propriété à son droit, n'acquittait l'impôt que sur la valeur de cette nue-propriété fixée seulement à la moitié de la valeur de la propriété intégrale. L'Administration appliquait constamment ce principe : notamment dans l'hypothèse où un donateur, qui s'était réservé l'usufruit des biens donnés, recevait ultérieurement la nue-propriété par voie de disposition à titre gratuit, le fisc n'exigeait le droit que sur la valeur de la nue-propriété, par le motif que, le donataire ayant acquitté l'impôt par anticipation, sur

la valeur de la pleine propriété, le droit afférent à la nouvelle mutation ne pouvait être exigé que sur la valeur de la nue-propriété (C. F. Sol., 18 août 1871, citée au *Dict. de l'Enreg., verbo* Usufruit et Nue-Propriété, n° 743).

La loi du 25 février 1901 n'a pas modifié ce principe : l'acquisition de la nue-propriété par l'usufruitier ne l'oblige à acquitter l'impôt que sur la valeur de cette nue-propriété ; il n'en saurait être autrement dans un système fiscal qui a été combiné de manière à éviter toute injustice et à établir la perception sur des bases plus conformes à la valeur réelle des droits transmis. Le seul changement, qui ait été apporté à la pratique antérieure, concerne le mode d'évaluation. L'art. 13, en établissant un barème légal, pour l'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit, a une portée générale et s'applique par conséquent aux mutations qui ont pour résultat de reconstituer la propriété. L'Inst. 3049, page 14, porte, en effet, que les nouvelles règles d'évaluation de la nue-propriété doivent être observées pour toutes les transmissions d'usufruit qui se sont produites depuis la loi de 1901, quelle que soit la date du démembrement. Par suite, si la cession de la nue-propriété à l'usufruitier a eu lieu moyennant un prix, le droit sera perçu pour ce prix augmenté des charges. Si, au contraire, la consolidation s'opère en vertu d'un échange, d'une donation entre-vifs ou d'une succession, la nue-propriété sera évaluée d'après le barème légal. Le système de la loi

de Frimaire a donc été conservé dans son principe, c'est-à-dire que l'usufruitier qui acquiert la nue-propriété, n'acquitte jamais l'impôt que sur la valeur de cette nue-propriété ; seulement celle-ci, au lieu d'être estimée uniformément à la moitié de la propriété intégrale, suivant la conception du législateur de Frimaire, qui s'était refusé à prendre en considération l'âge de l'usufruitier, est évaluée aujourd'hui d'après la méthode nouvelle, et l'équité est ainsi, à tous égards, satisfaite.

Tel est le principe, il ne reste plus qu'à présenter, à son égard, quelques observations sur les difficultés de détail. Il se peut, d'abord, que la nue-propriété soit vendue à l'usufruitier moyennant un prix qui est stipulé payable au décès de l'acheteur, sans intérêts jusque-là ; dans ce cas, le prix continue de demeurer la base légale de la perception, car c'est le prix exprimé dans les mutations qui doit servir de base à la liquidation et à la perception de l'impôt (Cass., 30 avril 1884, Inst. 2700, § 5, S. 85, 1, 37 ; D. 84, 1, 420). De même le tribunal de la Seine a jugé, à une époque plus récente, que, si un légataire universel charge le légataire de l'usufruit de la succession d'acquitter le montant des legs particuliers, et lui abandonne en retour de cette charge la pleine propriété d'un immeuble héréditaire, cette convention se résout en une vente, par le légataire universel à l'usufruitier, de la nue-propriété de l'immeuble moyennant un prix payable à l'extinction de l'usufruit. Cette vente est passible du droit de 7 0/0 sur l'intégralité du prix

stipulé, sans qu'il y ait lieu d'en rien déduire pour la valeur de l'usufruit (Seine, 16 déc., 1898, R. E. 2038).

Si la cession de la nue-propriété à l'usufruitier n'équivaut ni à une licitation, ni à un partage, mais constitue une vente ou un échange ordinaire, c'est en vertu de ce principe que la nue-propriété et l'usufruit forment deux éléments de la propriété ayant chacun leur individualité propre et indépendante, à tel point que la situation respective de l'usufruitier et du nu-propriétaire ne diffère point de celle de deux propriétaires voisins qui possèderaient deux immeubles distincts (Cass., 27 juillet 1869, S. 69, 1, 148 ; D. 71, 1, 171). Par suite, aucune indivision n'existant entre l'usufruitier et le nu-propriétaire, les hypothèques constituées par chacun d'eux grevent exclusivement le droit du constituant. Elles sont soumises à la même condition résolutoire que l'usufruit ou que la nue-propriété eux-mêmes, et, dès que la nue-propriété ou l'usufruit viennent à prendre fin en vertu d'une des causes indiquées par l'art. 617, § 1, 2, 4 et 5, les hypothèques disparaissent et le bien est ainsi exonéré de toute charge, sans qu'il y ait aucune formalité extérieure à accomplir.

Mais il en est différemment au cas où l'usufruit ou la nue-propriété prennent fin par la renonciation anticipée, soit de l'usufruitier, soit du nu-propriétaire. La renonciation de l'un ou de l'autre à son droit ne saurait avoir pour conséquence de nuire aux intérêts de ses créanciers. Ceux-ci, en acceptant une sûreté réelle telle qu'une

hypothèque, ont entendu n'être exposés à d'autres risques de perte qu'à celui résultant de la cessation légale et naturelle, soit de la nue-propriété, soit de l'usufruit. Dès lors, les hypothèques sont maintenues et l'usufruitier, comme le nu-propriétaire, qui voudraient procéder à la purge, en vue de se débarrasser des inscriptions qui le grèvent du chef du précédent titulaire, doivent procéder à la formalité préliminaire indispensable de la transcription de leur contrat. Par suite, l'acte de réunion est de nature à être transcrit et il donne ouverture au droit de 1,50 0/0 exigible en vertu de l'art. 54 de la loi du 28 avril 1816, dans tous les cas où il y a lieu à transcription.

Une règle particulière de perception concerne l'hypothèse où la nue-propriété est réunie à l'usufruit en vertu, non pas d'une cession ordinaire, mais d'une licitation. En pareil cas, si on suppose qu'un usufruitier partiel s'est rendu adjudicataire, sur la licitation provoquée par le nu-propriétaire, le contrat se décompose en deux conventions distinctes : Il y a d'abord une véritable licitation par rapport à l'usufruit, avec l'effet déclaratif résultant de l'art. 883 ; mais, relativement à l'acquisition de la propriété, il y a acquisition pure et simple et toutes les charges et hypothèques qui grevaient l'immeuble du chef de l'ancien propriétaire sont opposables à l'adjudicataire ; par conséquent, l'acte doit être transcrit, à la fois pour rendre la transmission opposable aux tiers et pour préparer la purge des hypothèques ; mais la trans-

cription ne présente alors d'utilité qu'au sujet de l'acquisition de la nue-propriété ; l'acquéreur se trouve dans la même situation que s'il avait acquis à la fois un immeuble et des biens non susceptibles d'hypothèques, par exemple, des meubles ; dans ce cas le mode de procédure à suivre pour la purge des hypothèques est déterminé par l'art. 2192, aux termes duquel, si le titre du nouveau propriétaire comprend des immeubles et des meubles, ou plusieurs immeubles, les uns hypothéqués, les autres non hypothéqués, situés dans le même, ou dans divers arrondissements de bureaux, aliénés pour un seul et même prix, ou pour des prix distincts et séparés, soumis ou non à la même exploitation, le prix de chaque immeuble frappé d'inscriptions particulières et séparées sera déclaré, dans la notification du nouveau propriétaire, par ventilation, s'il y a lieu, du prix total exprimé dans le titre.

En vertu de ce texte, qui régit manifestement notre hypothèse, l'usufruitier partiel, qui se porte adjudicataire de la totalité de l'immeuble soumis à son droit d'usufruit n'a à purger que les hypothèques grevant la nue-propriété, puisque celles qui pouvaient porter sur l'usufruit, se sont éteintes de plein droit, en vertu de l'effet déclaratif de l'adjudication. L'usufruitier est à considérer comme ayant acquis deux immeubles distincts, au sens de l'art. 2192, l'un hypothéqué, et pour lequel la purge est nécessaire, et l'autre qui ne l'est pas. Une ventilation sera donc nécessaire pour fixer la por-

tion du prix d'adjudication qui représente la nue-propiété, et ce sera seulement cette portion qui pourra être offerte aux créanciers, pour les mettre en demeure de surenchérir conformément à l'art. 2185.

Cette solution paraît certaine en droit civil, mais quelle influence doit-elle exercer sur la perception du droit de transcription ? Dans un premier système, on remarque que le droit de mutation, qui est réduit à 4 0/0 en cas de licitation, ne peut être liquidé, en ce qui concerne l'usufruitier, que déduction faite de la valeur de son usufruit sur les biens par lui acquis. Le droit de transcription devra donc être établi sur les mêmes bases. On argumente, en ce sens, de l'art 25 de la loi du 21 Ventôse an VII, d'après lequel le droit sur la transcription des actes emportant mutation de propriété immobilière sera de 1 1/2 0/0 du prix intégral des dites mutations *sui-
vant qu'il aura été réglé à l'enregistrement*. En conséquence, le droit de transcription ne pourrait être perçu sur le prix de l'adjudication, que déduction faite de la valeur de l'usufruit qui appartenait déjà à l'acquéreur. Mais la jurisprudence a depuis longtemps condamné cette doctrine ; elle décide que le droit de transcription et le droit de mutation sont complètement distincts dans leurs fondements ; le premier a pour cause la transmission de la propriété, et se limite à la part acquise ; le second est légitimé par le service rendu à l'acquéreur à l'occasion de la transcription. (Il peut désormais opposer son titre aux tiers et procéder à la purge des hypo-

thèques). Dès lors, les deux droits ne sont nullement subordonnés l'un à l'autre et il n'y a aucun argument solide pour décider que le droit de transcription doit être perçu sur les valeurs déjà soumises au droit de mutation.

Une autre opinion a donc prévalu en jurisprudence : il faut, pour déterminer l'assiette du droit de transcription, rechercher quelle est la portion du prix d'adjudication applicable aux immeubles pour lesquels la transcription est utile. Or, à ce point de vue, il a été reconnu par les arrêts que le droit est dû sur la totalité du prix, parce qu'il est indivisible comme l'hypothèque dont la transcription est destinée à opérer la purge : « La transcription étant destinée à opérer la purge des hypothèques, le droit à percevoir sur cette transcription doit être indivisible comme les hypothèques dont elle est destinée à préparer la purge et qui reposent indivisément sur toutes les parties de l'immeuble ; c'est le prix total qui, pour la purge des hypothèques, devra être l'objet, soit des notifications ou déclarations prescrites par les art. 2183 et 2184, soit de la base du droit de surenchère, attribué aux créanciers hypothécaires par l'art. 2185 » (Cass. 13 août 1862, Inst. 2239, § 4, S. 63, 1, 39 ; D. 62, 1, 352 ; 17 janvier 1865, Inst. 2325, § 3, S. 65, 1, 139, D. 65, 1, 34). Enfin on ajoute, pour justifier dans tous les cas la perception du droit de transcription sur la totalité du prix de l'adjudication, le motif tiré de l'indivisibilité de la formalité qui est donnée à la conservation

des hypothèques : « C'est la transcription du contrat, a déclaré l'avocat général Blanche, qui justifie l'exigibilité du droit de 1,50 0/0 ; or le contrat ne peut être transcrit partiellement ; il faut que le conservateur le copie intégralement sur ses registres, si faible que soit la portion hypothéquée. L'indivisibilité de cette transcription suffit à justifier l'indivisibilité correspondante de la perception » (Cass., 6 déc., 1871, Inst., 2434, § 4, S. 71, 1, 247, D. 72, 1, 84).

Par suite, quand des biens de diverse nature sont licités moyennant un prix unique, la règle pratique est que l'unité de prix, rendant impossible la transcription partielle du contrat, légitime dans tous les cas l'unité de perception, alors même que la transcription ne serait utile que pour une partie des biens acquis. Par application de cette idée, l'usufruitier partiel qui acquiert l'entière propriété de l'immeuble sur lequel portent ses droits, est redevable du droit de transcription sur la totalité du prix stipulé, sans aucune déduction à raison de la valeur de l'usufruit.

En résumé, l'acte est bien, relativement à l'usufruit, de nature déclarative, mais, en ce qui concerne la nue-propriété, il présente le caractère d'un acte à titre onéreux, donnant lieu à la transcription en vue de la purge. Dès lors, la taxe de transcription de 1,50 0/0, étant indivisible, doit être perçue sur le prix intégral de l'acte portant adjudication ou licitation (Cass., 30 nov. 1885, Instruction 2724, § 2 et D. 86. 1. 86).

Il résulte de ces explications que, *a fortiori*, le droit de transcription de 1,50 0/0 serait exigible lorsque l'usufruitier de la totalité d'un immeuble en acquiert la pleine propriété, attendu qu'il n'existe aucune indivision entre lui et le nu-propiétaire (Cass. 4 août 1869, Inst. 2393, § 7 ; D. 70, 1, 37, Wahl. *Traité*, t. I^{er}, n^{os} 675 et 694).

La loi de 1901 a donc maintenu sur tous ces points les règles qui étaient antérieurement suivies quant au principe de la perception, soit du droit de mutation, soit de la taxe de transcription. La seule modification apportée à la législation antérieure, en ce qui concerne la réunion de la nue-propiété à l'usufruit, consiste dans le mode d'estimation de la valeur de la nue-propiété, qui doit être déterminée conformément à la loi nouvelle. Peu importe que, le démembrement s'étant opéré avant la loi de 1901, la nue-propiété ait été à cette époque taxée d'après les règles anciennes sur la pleine propriété. La transmission ultérieure de cette nue-propiété soit à l'usufruitier, soit à une autre personne, ne peut supporter l'impôt que sur la valeur que lui attribue la loi en vigueur à la date de cette transmission (Cass., 9 avril 1845, 5 arrêts, Inst. 1816, D. 45, 1. 250). La même solution doit donc être suivie ici, que la cession de la nue-propiété ait lieu au profit de l'usufruitier ou en faveur d'une autre personne.

Il ne s'agit pas là d'une rétroactivité qui serait appliquée à la loi ; la loi de 1901 est sans effet rétroactif ; elle ne touche nullement aux situations juridiques qui étaient

acquises avant sa promulgation. La non-rétroactivité a, d'ailleurs, été affirmée, lors de la discussion de la loi au Sénat, par le ministre des Finances, en réponse à une question posée par M. le sénateur Dufoussat : « La loi de finances, a déclaré le ministre, ne peut avoir d'effet rétroactif, pas plus que tout autre loi. » (Séance du 22 janv. 1901, J. O. du 23, Sénat, p. 79, col. 2.).

La règle dont nous avons présenté des applications se borne donc à respecter le principe d'après lequel les actes sont régis par les dispositions fiscales existantes au jour où le droit du Trésor a pris naissance, c'est-à-dire à la date de la transmission. M. Wahl fait d'ailleurs très justement remarquer que « ce n'est pas une question de rétroactivité que celle de savoir à quelle époque doit être fait un acte, pour bénéficier d'une dispense ou d'une faveur que lui accorde la loi en compensation d'un droit grevant un autre acte auquel il correspond. Cette faveur, pour la raison même sur laquelle elle est fondée, s'appliquera à tous les actes correspondants aux actes ainsi frappés et ne s'appliquera pas aux actes correspondant à des actes que les droits auxquels nous avons fait allusion ne frappent pas, par exemple, la disposition qui exempte du droit proportionnel les réunions d'usufruit à la nue-propriété est la compensation du droit que le nu-propriétaire a, lors du démembrement, acquitté sur la pleine propriété, c'est-à-dire par anticipation sur l'usufruit. Donc, si le nu-propriétaire n'a été frappé de l'impôt que sur la nue-propriété, la réunion de l'usu-

fruit sera passible du droit de mutation ; c'est dire que la réunion d'usufruit bénéficie de la faveur légale, même si elle est postérieure à la loi du 25 février 1901, qui a supprimé la disposition d'après laquelle la nue-propriété était assimilée à la pleine propriété, pourvu que le démembrement ait été antérieur à cette loi. En un mot, dans les hypothèses de cette nature, ce n'est pas la date de l'acte duquel il s'agit, ce sont les droits perçus sur l'acte auquel le premier correspond qu'il faut envisager ». (T. 2, n° 615). La jurisprudence s'est, d'ailleurs, prononcée dans ce sens et elle considère que, du moment où la mutation de la nue-propriété se produit sous l'empire de la loi de 1901, les règles établies par cette loi sont seules à considérer (Beauvais, 5 juin 1902, D. 1902, 5.303 et Cass. 16 avril 1904, Rev. Enr., 3589).

QUATRIEME PARTIE

Règles relatives au contrôle du nouveau mode d'évaluation de l'usufruit

Le système fiscal de la loi de 1901 repose avant tout sur la connaissance de l'âge de l'usufruitier ; c'est cet âge qui sert de base à l'estimation de la valeur de l'usufruit ou de la nue-propriété transmis par voie de succession, de donation ou d'échange, aussi bien que de la valeur de l'usufruit et de la nue-propriété des créances à terme, rentes ou pensions, quel que soit le caractère gratuit ou onéreux de la mutation de ces valeurs (Art. 13). Il fallait donc que l'Administration fût mise à même de connaître cet âge d'une manière précise, pour être en mesure de liquider et de percevoir l'impôt lors des déclarations des parties ou de la présentation des actes à la formalité. En outre, il importait que les recouvrements du Trésor ne fussent pas compromis par des renseignements erronés ou frauduleusement inexacts. En conséquence, l'art. 14 de la loi de 1901 contient un ensemble de prescriptions de nature à sauvegarder les intérêts du Trésor : « Les actes et déclarations régis par les dispositions des deux derniers paragraphes de l'art. 13 feront

connaître la date et le lieu de naissance de l'usufruitier et, si la naissance est arrivée hors de France ou d'Algérie, il sera en outre justifié de cette date avant l'enregistrement ; à défaut de quoi, il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor, sauf restitution du droit perçu dans le délai de 2 ans sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait lieu hors de France ou d'Algérie. L'indication inexacte de la date de naissance de l'usufruitier sera passible à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. Le droit le plus élevé deviendra exigible si l'inexactitude de la déclaration porte sur le lieu de naissance, sauf restitution si la date de naissance est reconnue exacte. »

Nous examinerons sur ce texte : 1° de quelle manière les justifications doivent être fournies, et 2° quelle est la sanction des déclarations inexactes.

1° D'après l'article 14, la date et le lieu de naissance de l'usufruitier doivent être mentionnés dans les actes et déclarations prévus par le texte ; c'est-à-dire dans les donations, échanges, déclarations de succession, transmissions de toute nature de créances à terme, rentes ou pensions. Lorsque l'usufruitier est né en France ou en Algérie, les renseignements à cet égard sont suffisamment fournis au receveur par les indications qui sont contenues dans la déclaration de mutation ou dans le titre translatif et la régie ne peut réclamer aucun renseignement complémentaire.

Mais il en est différemment, si la naissance de l'usufruitier s'est produite hors de France ou d'Algérie, c'est-à-dire à l'étranger, dans les colonies ou dans les pays de protectorat (Tunisie). En pareil cas, les déclarations fournies devront être justifiées par des documents probants, mais l'Administration n'a pas spécifié d'une manière plus précise la nature des justifications à réclamer. Les agents possèdent donc sur ce point un pouvoir d'appréciation très large. Généralement, ils se contenteront d'un extrait de l'acte de naissance ou d'une expédition du jugement qui serait intervenu pour y suppléer. Il serait possible, toutefois, de prouver la naissance d'une personne française à l'étranger par un document d'une autre nature, comme un acte de baptême ou de notoriété, si cet acte était admis comme preuve suffisante dans le pays où la naissance a eu lieu (Baudry et Houques-Fourcade, *Traité des personnes*, t. I^{er}, n° 873). Mais il faudrait toujours un titre écrit et les parties ne pourraient pas justifier de la date de la naissance de l'usufruitier en se faisant accompagner par des témoins au bureau du receveur, car la procédure de l'Enregistrement et la liquidation des droits sont incompatibles avec l'admission de la preuve testimoniale; peu importerait donc que cette preuve fût acceptée comme suffisante par l'Administration du pays où l'usufruitier est né.

L'acte ou l'extrait attestant la naissance de l'usufruitier et venant de l'étranger ne pourra faire preuve devant l'Administration que s'il a été légalisé par le Consul

français du lieu où il a été dressé (Baudry et Houques-Fourcade, t. I^{er}, n° 875 ; Fuzier-Herman, *Répert. Gén. alph. du droit Franç.* ; V. Acte de l'ét. civ., n^{os} 363 et s.).

On s'est demandé quelle était la solution à donner dans le cas où l'usufruitier serait né dans un pays annexé depuis sa naissance à la France, ou au contraire détaché depuis cet événement de notre pays. Faut-il considérer, dans le 2^e cas, l'usufruitier comme né à l'étranger, ce qui entraînerait des justifications à fournir à l'Administration ? ou bien faut-il se reporter à la situation du pays dont il s'agit, à l'époque de la naissance et considérer celle-ci comme ayant eu lieu en France ? Il semble que la décision la plus rationnelle commande d'exiger, dans notre hypothèse, les justifications prescrites à l'égard d'un usufruitier né hors de France ou d'Algérie. Les prescriptions de l'art. 14 ont, en effet, pour but de faciliter le contrôle de l'Administration ; ce contrôle ne peut être assuré que si le fisc possède les éléments nécessaires pour rapprocher les actes soumis à la formalité avec d'autres documents qu'il lui est loisible de se procurer ; or, les agents de l'Administration ne peuvent faire une sortie à l'étranger en vue de rectifier les renseignements fournis par les particuliers. Mais, dans la première hypothèse, si l'usufruitier est né dans un pays qui, depuis sa naissance, a été annexé à la France, il n'est pas douteux que la naissance doit être considérée comme s'étant produite en territoire français ; il n'y a aucun inconvénient à en décider ainsi, attendu que l'Administration

sera toujours en mesure, par un contrôle qu'il est en son pouvoir d'exercer, de réparer les conséquences d'une déclaration inexacte (1).

En admettant que les justifications légales ne lui soient pas fournies, le Receveur peut-il se refuser à enregistrer l'acte qui ne contient pas tous les éléments nécessaires à la liquidation de l'un d'eux ? Son droit ne va pas jusque-là ; en l'absence d'une disposition précise de la loi qui l'autoriserait à tenir cette attitude, l'agent ne serait pas fondé à refuser l'enregistrement ; mais, aux termes de la loi, il doit percevoir les droits qui seraient dus au Trésor d'après le taux d'évaluation le plus élevé ; c'est-à-dire que, s'il s'agit d'une transmission, séparée, de l'usufruit ou de la nue-propriété, le receveur estimera la nue-propriété comme si l'usufruitier avait plus de 70 ans et l'usufruit comme si l'usufruitier avait moins de 20 ans (Inst. 3049, p. 15).

Mais il se peut que l'usufruit et la nue-propriété soient transmis simultanément. En pareil cas, il semble qu'on ne peut plus attribuer à la même personne deux âges différents en vue de légitimer la plus forte perception au profit du Trésor ; ce serait d'abord contraire au bon sens, puis on aboutirait à exiger l'impôt sur une somme supérieure à la valeur de la pleine propriété, alors que le but manifeste de la loi a été de ne jamais dépasser cette valeur, mais de la répartir proportionnellement, au

(1) Comp. *Rép. de Defrénois*, n° 12406).

point de vue fiscal, entre l'usufruitier et le propriétaire selon l'importance de leurs droits respectifs. Il serait, par exemple, à la fois illogique et antijuridique de procéder de la manière suivante dans la déclaration d'une succession grevée d'un usufruit dont la titulaire n'aurait pas indiqué son âge. Le receveur qui prétendrait considérer à la fois l'usufruitier comme ayant plus de 70 ans en vue de percevoir le plus fort droit sur la nue-propriété et comme âgé de moins de 20 ans pour taxer le plus lourdement possible l'usufruit, commettrait un abus manifeste, il demanderait ainsi des droits qui, en aucune hypothèse, ne pourraient être dus au Trésor. Il faut, au contraire, interpréter la loi en ce sens qu'il suffit d'attribuer à l'usufruitier l'âge le plus favorable pour la perception en tenant compte de la différence des tarifs d'après lesquels paient les deux acquéreurs. Par exemple, si le tarif applicable au nu-propriétaire est plus élevé que celui concernant l'usufruitier, dans l'espèce pratique qui se présente, on supposera que l'usufruitier est âgé de plus de 70 ans et ainsi la nue-propriété sera taxée sur sa plus haute valeur possible, c'est-à-dire sur neuf dixièmes, tandis que l'usufruit ne sera évalué qu'à un dixième. Inversement, si c'est l'usufruitier qui est assujetti au tarif le plus lourd, on fixera d'office son âge à moins de 20 ans, si aucun renseignement n'est fourni par lui au receveur et ainsi la valeur de l'usufruit sera la plus haute possible en vue de la perception, puisqu'elle atteindra son maximum, soit sept dixièmes.

On peut s'étonner que l'Administration ne suive cette règle de perception que dans une hypothèse : celle où le nu-propriétaire et l'usufruitier sont solidaires entre eux pour le paiement des droits ; mais elle s'en éloigne au contraire lorsqu'il n'y a pas solidarité entre les deux acquéreurs, et elle décide que l'impôt porte, en pareil cas, sur deux transmissions qui doivent être envisagées à part, et qui sont, toutes deux, passibles du plus fort droit ; en d'autres termes, il faut liquider le maximum des droits à percevoir séparément sur la nue-propriété et sur l'usufruit, peu importe que les calculs ainsi établis aboutissent à exiger des droits sur un capital excédant la valeur de la propriété entière (Inst. 3146-3). Cette règle recevra son application toutes les fois que l'usufruit aura été dévolu par testament, par donation, ou en vertu de la loi du 9 mars 1891, c'est-à-dire dans la grande majorité des hypothèses. Elle nous paraît irrationnelle et contraire à l'équité. L'Administration se fonde sur ce motif qu'un usufruitier et un nu-propriétaire qui ne sont pas solidaires entre eux demeurent libres de déclarer chacun pour leur compte personnel, à l'enregistrement, les biens qui leur sont respectivement advenus ; et leur déclaration donne ouverture à des droits distincts, même quand ils se présentent ensemble au bureau pour la souscrire. C'est là une constatation qui est exacte en elle-même. Assurément l'usufruitier ou le nu-propriétaire n'est passible, au regard de l'Enregistrement, que des droits qui le concernent personnelle-

ment et aucun d'entre eux ne saurait être tenu d'avancer une fraction de l'impôt auquel l'autre est assujéti. Mais il est excessif de tirer argument de cette situation pour en déduire que, l'usufruitier et le nu-propriétaire étant étrangers l'un à l'autre, les perceptions distinctes auxquelles sont assujetties les transmissions de leurs droits doivent être frappées chacune séparément de la taxe calculée d'après le taux le plus élevé du barème légal. L'Administration aboutit ainsi à un résultat singulier : elle peut percevoir l'impôt sur un capital supérieur de plus de moitié à la valeur de la pleine propriété ($7/10^{\text{es}}$ plus $9/10^{\text{es}} = 16/10^{\text{es}}$). En pr cédant ainsi, le fisc se met en contradiction absolue avec l'esprit de la loi nouvelle, qui a été d'atténuer des perceptions excessives et de modifier la loi fondamentale de Frimaire an VII en raison précisément de ce qu'elle autorisait, dans certains cas, l'exigibilité des droits sur une valeur équivalente à une fois et demi celle de la propriété.

L'argument tiré de la solidarité des parties n'est pas d'ailleurs concluant. La solidarité a été, dans certains cas, imposée aux contribuables pour mieux assurer l'action du Trésor contre eux ; la solidarité met en effet obstacle à ce que l'Administration soit victime de l'insolvabilité de l'un des redevables. Mais l'absence de solidarité entre les parties ne devrait pas les exposer à voir leurs obligations fiscales aggravées et à acquitter, le cas échéant, une somme supérieure à celle qu'elles auraient déboursée si cette somme avait été due par elle solidaire-

ment avec d'autres personnes. Percevoir le maximum des droits, même dans des circonstances qui, manifestement, n'autorisent pas une semblable rigueur, c'est aller à l'encontre de la règle de justice qui a présidé à la réforme de la loi de 1901. Quoi qu'il en soit, l'Administration persiste jusqu'à présent dans cette méthode de perception.

Il se peut que les indications fournies par les parties au Trésor après la formalité, démontrent que la valeur de l'usufruit ou de la nue-propiété a été exagérée et que l'application du barème légal a été excessive. Dans ce cas, la différence entre le montant des droits perçus et ceux qui étaient réellement exigibles sera sujette à restitution, mais dans le délai de deux années seulement, à partir de la perception (Art. 14). Les parties, pour obtenir cette restitution, devront produire des justifications précises, par exemple : un acte rectificatif contenant les mentions omises dans le contrat primitif, ou encore l'acte de naissance de l'usufruitier, ou tout autre document susceptible de révéler, d'une manière précise, la date et le lieu de la naissance.

Sur ce point, l'Administration semble se montrer assez libérale dans l'interprétation de l'art. 14 (Inst. 3067-5).

Si l'usufruitier est né hors de France ou d'Algérie, les parties peuvent, après l'enregistrement, obtenir la restitution des droits trop élevés qui ont été perçus, en rapportant l'acte de naissance de l'usufruitier ; il semble ad-

mis, d'ailleurs, que ce document pourrait être remplacé par des pièces justificatives d'une autre nature, pourvu qu'elles soient suffisamment probantes ; il ne faudrait pas, en effet, que le remboursement fût rendu impossible par suite de l'exigence d'un acte de naissance, si, dans le pays étranger où est né l'usufruitier, la loi ne prescrivait pas la tenue régulière d'actes de l'état-civil.

2° En cas de déclaration inexacte soit de la date, soit du lieu de naissance de l'usufruitier, des pénalités sont édictées par l'art. 14. Si la rectification de la date déclarée rend exigible un supplément de droit simple, l'inexactitude commise sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal à ce supplément ; bien entendu, aucune pénalité ne serait encourue si la rectification de la date ne rendait exigible aucun supplément de droit. Mais l'Administration demeure souveraine, en cas d'excès de perception se rattachant à l'erreur de date, d'apprécier si elle doit ou non donner suite à la demande en restitution ; il s'agit, alors, d'une erreur de fait qui met en jeu la règle inscrite dans l'art. 60 de la loi de Frimaire (tout droit d'enregistrement régulièrement perçu ne pourra être restitué).

Si c'est sur le lieu de naissance de l'usufruitier que porte l'inexactitude, le droit le plus élevé deviendra exigible. On aperçoit l'utilité de cette règle, si l'on réfléchit qu'une inexactitude de ce genre dans la déclaration peut placer l'Administration dans l'impossibilité de contrôler le renseignement relatif à la date de la naissance ; mais,

s'il est reconnu, par la suite, que la date indiquée était exacte, il va sans dire que la différence entre les droits perçus et les droits exigibles devrait être restituée.

Le supplément de droit simple qui devient exigible à la suite d'une indication inexacte de la date ou du lieu de naissance de l'usufruitier est soumis à une prescription dont la durée n'est pas indiquée par la loi de 1901. Dès lors, c'est la prescription de droit commun qui, seule, est applicable. Il ne peut s'agir, en effet, d'une prescription de deux ans comme celle relative à un supplément de droit ordinaire (1), car ici le receveur n'a pas été mis à même de percevoir les droits qui étaient exigibles. On ne peut non plus assimiler l'irrégularité à une omission, couverte par 10 ans, puisque tous les biens passibles de l'impôt ont été déclarés. Enfin, l'erreur commise n'a pas la nature d'une insuffisance d'évaluation prescriptible par deux ans, puisqu'il s'agit de l'inapplication d'un barème légal et non du chiffre trop faible d'une estimation qui proviendrait des parties elles-mêmes. On rentre alors dans le droit commun en matière d'enregistrement. Or, il est admis que, les lois fiscales ne réglant la prescription que dans un petit nombre d'hypothèses, c'est, dans tous les autres cas, la prescription trentenaire qui s'applique ; tel est le droit commun, art. 2262, C. civ., extensible en matière fiscale lorsque les textes spéciaux sont muets (Wahl, *Traité*, t. II, n° 435). Le supplément de droit simple pourra donc être réclamé pendant le délai de 30 ans, à dater du jour

(1) Loi 22. Frimaire, an VII, art. 61, n° 1).

où la mutation aura été soumise à la formalité. Mais le droit en sus prévu par l'art. 14, § 2 de la loi de 1901 se prescrirait par 2 ans, car il s'agit d'une pénalité dont la prescription est organisée par l'art. 14 de la loi du 16 juin 1824 (toujours à dater de la formalité).

Enfin, l'Administration a prescrit des règles pratiques, dans les Instructions 3058 et 3146, § 4, en vue de vérifier les déclarations concernant la date et le lieu de naissance des usufruitiers. Nous croyons devoir en donner un bref aperçu, car les mesures dont il s'agit ne présentent qu'un caractère d'ordre intérieur. Les receveurs doivent, à mesure qu'ils enregistrent des actes, ou reçoivent des déclarations régies par les § 2 et 3 de l'art. 13 de la loi du 25 février 1901, relever par arrondissement les noms, date et lieu de naissance des usufruitiers, sur des imprimés spéciaux qui sont établis à cet effet. Les relevés sont arrêtés le 30 juin et le 31 décembre de chaque année ; ils sont transmis à la direction du département ; le Directeur conserve par devers lui les relevés concernant les arrondissements étrangers à celui du bureau expéditeur et il adresse le surplus à ses collègues des autres départements. Un employé supérieur est ensuite chargé de rapprocher ces documents des registres de l'état-civil qui sont déposés au greffe de chaque tribunal d'arrondissement et, d'après les résultats de cette vérification, des suppléments de droits simples et des pénalités peuvent être réclamés aux parties qui auraient commis des inexactitudes dans les indications fournies aux receveurs.

CONCLUSION

La loi du 25 février 1901 a réalisé une réforme des plus équitables ; elle a supprimé l'injustice résultant de ce que, jadis, la nue.-propriété était imposée à l'égal de la propriété entière ; le système de la loi de 1901 repose sur le principe essentiel de la répartition de l'impôt entre le nu-propiétaire et l'usufruitier au prorata de la valeur respective des droits de chacun. L'impôt que chacun d'eux devra payer variera donc avec la plus-value ou la moins-value que la nue-propiété et l'usufruit recevront de l'action du temps ; le nu-propiétaire paiera d'autant moins que l'usufruitier aura un plus grand nombre probable d'années à vivre. Les deux droits réunis sur la nue-propiété et l'usufruit devront toujours égaler l'impôt sur la pleine propriété.

D'autre part, le système suivi par le barème légal pour déterminer la valeur respective de la nue-propiété et de l'usufruit paraît conforme aux données de la science des actuaires et se rapproche sensiblement des tarifs adoptés par les compagnies d'assurance ; les contribuables échappent ainsi à l'arbitraire, dont ils étaient victimes sous la loi de Frimaire ; aucun droit n'est plus réclamé

en pareille matière, sans qu'il soit tenu compte de l'âge de l'usufruitier et de la durée vraisemblable de sa possession. Les moyennes fournies par les tables de mortalité sont une garantie de l'exactitude du système.

Enfin le barème adopté en 1901 est d'une simplicité incontestable, la réforme n'a donc pas eu pour conséquence de compliquer les règles de perception.

On dira, sans doute, que, dans son ensemble, le système repose sur des présomptions qui ne seront pas toujours rigoureusement exactes ; mais quelle législation pourrait se flatter d'être l'expression de la vérité absolue ? La loi de 1901 s'est rapprochée de la réalité autant que le comportaient les exigences budgétaires et le souci de l'intérêt des contribuables. La seule critique à formuler vise non pas le législateur, mais la rigueur parfois abusive avec laquelle l'Administration interprète la loi.

EXTRAIT DE LA LOI DU 25 FEVRIER 1901

ART. 13. — La valeur de la nue-propriété et de l'usufruit des biens meubles et immeubles est déterminée, pour la liquidation et le paiement des droits, ainsi qu'il suit, savoir :

1° Pour les transmissions à titre onéreux de biens autres que créances, rentes ou pensions, par le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital, sauf application des articles 17 de la loi du 22 Frimaire, an VII, et 13 de celle du 23 août 1871 ;

2° Pour les échanges et pour les transmissions entre vifs à titre gratuit, ou celles qui s'opèrent par décès des mêmes biens, par une évaluation faite de la manière suivante : si l'usufruitier a moins de 20 ans révolus, l'usufruit est estimé aux $7/10^{es}$ et la nue-propriété aux $3/10^{es}$ de la propriété entière telle qu'elle doit être évaluée d'après les règles sur l'enregistrement. Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété de $1/10^e$ par chaque période de 10 ans sans fraction. A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à $1/10^e$ pour l'usufruit et à $9/10^{es}$ pour la nue-propriété. Pour déterminer la valeur de la nue-propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue-propriété.

Toutefois, dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu-propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins, si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ; mais cette restitution aura lieu dans les limites seulement du droit dû par celui-ci. L'action en restitution ouverte au profit du nu-propriétaire se prescrit par deux ans à compter du jour du décès du précédent usufruitier.

L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimée aux

$2/10^{es}$ de la valeur de la propriété entière pour chaque période de 10 ans de la durée de l'usufruit sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier ;

3° Pour les créances à terme, les rentes perpétuelles ou non perpétuelles, et les pensions créées ou transmises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortissement de ces rentes ou pensions, par une quotité de la valeur de la propriété entière, établie suivant les règles indiquées au § précédent d'après le capital déterminé par les § 2, 7 et 9 de l'article 14 de la loi du 22 Frimaire an VII.

Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la propriété lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit.

ART. 14. — Les actes et déclarations régis par les dispositions des deux derniers § de l'article 13 feront connaître la date et le lieu de la naissance de l'usufruitier, et, si la naissance est arrivée hors de France ou d'Algérie, il sera en outre justifié de cette date avant l'enregistrement ; à défaut de quoi il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor, sauf restitution du trop perçu dans le délai de deux ans, sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ou d'Algérie.

L'indication inexacte de la date de naissance de l'usufruitier sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible ; le droit le plus élevé deviendra exigible, si l'inexactitude de la déclaration porte sur le lieu de naissance, sauf restitution si la date de naissance est reconnue exacte.

Vu bon à imprimer :

Le Président de la thèse,
RENÉ JACQUELIN.

Vu : *Le Doyen,*
CH. LYON-CAEN.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-recteur de l'Académie de Paris,
L. LIARD.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	5
--------------------	---

PREMIERE PARTIE

<i>Constitution de l'usufruit et de la nue-propriété ; droits exigibles lors du démembrement.....</i>	11
§ 1 ^{er} . — Règles fiscales sur la constitution de l'usufruit et de la propriété entre vifs à titre gratuit et par décès	29
§ 2. — Règles relatives à la constitution de l'usufruit et de la propriété à titre onéreux.....	49
§ 3. — Règles spéciales à la constitution de l'usufruit et de la nue-propriété sur les créances, rentes et pensions	58

DEUXIEME PARTIE

<i>Transmissions successives de la nue-propriété et de l'usufruit, pendant le démembrement.....</i>	65
---	----

TROISIEME PARTIE

<i>Règles fiscales applicables au cas de consolidation.....</i>	71
§ 1 ^{er} . — Réunion de l'usufruit à la nue-propriété.....	71
§ 2. — Réunion de la nue-propriété à l'usufruit.....	98

QUATRIEME PARTIE

<i>Règles relatives au contrôle du nouveau mode d'évaluation de l'usufruit.....</i>	113
CONCLUSION	125
APPENDICE (Extrait de la loi du 25 février 1901)	1

